

Reglementare finală
Decembrie 2019

Standardul Internațional de Audit 315 (revizuit în 2019)

ISA 315 (revizuit în 2019)

și

**Amendamente de concordanță
și amendamente corelative
aduse altor standarde
internaționale în urma revizuirii
ISA 315 în 2019**

Tradus de:



Contați pe Noi. Contați, cu Noi.
De 100 de ani!



International Auditing
and Assurance
Standards Board

Despre IAASB

Acest document a fost elaborat și aprobat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare.

Obiectivul IAASB este de a servi interesul public prin elaborarea de standarde de audit, asigurare și alte standarde conexe de înaltă calitate și prin facilitarea convergenței standardelor internaționale și naționale de audit și asigurare, crescând astfel calitatea și consecvența activității în întreaga lume și întărind încrederea publicului în profesia globală de audit și asigurare.

IAASB elaborează standarde de audit și asigurare și îndrumări pentru utilizarea de către toți profesioniștii contabili, conform unui proces comun de normalizare care implică Consiliul de Supraveghere în Interesul Public, care are rolul de supraveghere a activităților IAASB, precum și Grupul consultativ al IAASB care contribuie cu recomandări de interes public la procesul de elaborare a standardelor și îndrumărilor. Structurile și procesele care susțin operațiunile IAASB sunt facilitate de International Federation of Accountants (IFAC).

Pentru informații referitoare la drepturile de autor, mărcile înregistrate și permisiuni, a se vedea [pagina 216](#).

Comitetul de traducere:

- Gabriela Stan, director relații internaționale, CECCAR
- Ana-Maria Racea, economist relații internaționale, CECCAR

Comitetul de revizuire:

- Conf. univ. dr. Mirela Păunescu, auditor financiar / expert contabil, ASE București
- Nicoleta Rusu, director Audit & Assurance / auditor, KPMG Audit
- Carmen Spiridon, Associate Partner / auditor, E&Y Assurance Services

CUPRINS

	Pagina
ISA 315 (revizuit în 2019) Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	5
Amendamente de concordanță și amendamente corelative aduse altor standarde internaționale	129

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 315 (REVIZUIT 2019)**IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR
DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep
la 15 decembrie 2021 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punctul
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Concepte-cheie din prezentul ISA	2
Adaptabilitate	9
Data intrării în vigoare	10
Obiectiv	11
Definiții	12
Dispoziții	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	13-18
Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității	19-27
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	28-37
Documentarea	38
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Definiții	A1-A10
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A11-A47
Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității	A48-A183
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	A184-A236
Documentarea	A237-A241

Anexa 1: Aspecte de avut în vedere pentru înțelegerea entității și a modelului său de afaceri

Anexa 2: Înțelegerea factorilor de risc inerent

Anexa 3: Înțelegerea sistemului de control intern al entității

Anexa 4: Aspecte de avut în vedere pentru înțelegerea funcției de audit intern a unei entități

Anexa 5: Aspecte de avut în vedere pentru înțelegerea tehnologiei informației (IT)

Anexa 6: Aspecte de avut în vedere pentru înțelegerea controalelor generale ale sistemelor informatice

Standardul Internațional de Audit (ISA) 315 (revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

ISA 315 (revizuit în 2019) a fost aprobat de Consiliul de Supraveghere în Interesul Public (PIOB), care a concluzionat că în elaborarea standardului a fost urmată procedura stabilită și a fost acordată atenția cuvenită interesului public.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare.

Concepte-cheie din prezentul ISA

2. ISA 200 tratează obiectivele generale ale auditorului în efectuarea unui audit al situațiilor financiare¹, inclusiv să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut.² Riscul de audit depinde de riscul de denaturare semnificativă și de riscul de nedetectare.³ ISA 200 explică faptul că riscurile de denaturare semnificativă pot exista la două niveluri:⁴ la nivelul situațiilor financiare în general; și la nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații.
3. ISA 200 impune auditorului să își exercite raționamentul profesional în planificarea și efectuarea unui audit și să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional, recunoscând faptul că pot exista circumstanțe care pot determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare.⁵
4. Riscurile la nivelul situațiilor financiare se referă la riscurile care sunt legate la nivel generalizat de situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor constau din două componente: riscul inerent și riscul de control:
 - Riscul inerent este descris drept susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată într-un mod care ar putea fi semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente.
 - Riscul de control este descris drept riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de controlul intern al entității.
5. ISA 200 explică faptul că riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor sunt evaluate pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente necesare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate.⁶ Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunilor, prezentul ISA prevede o evaluare separată a riscului inerent

¹ ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

² ISA 200, punctul 17

³ ISA 200, punctul 13 litera (c)

⁴ ISA 200, punctul A36

⁵ ISA 200, punctele 15-16

⁶ ISA 200, punctul A43 litera (a) și ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, punctul 6

și a riscului de control. Așa cum se explică în ISA 200, riscul inerent este mai ridicat pentru unele aserțiuni și pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații aferente decât pentru altele. Gradul în care factorii de risc inerent variază este numit în prezentul ISA „scara riscului inerent”.

6. Riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de auditor le includ atât pe cele cauzate de fraudă, cât și pe cele cauzate de eroare. Deși ambele sunt tratate de prezentul ISA, importanța fraudei este de așa natură încât în ISA 240⁷ sunt incluse dispoziții și îndrumări suplimentare cu privire la procedurile de evaluare a riscului și la activitățile conexe pentru a se obține informații care sunt utilizate pentru a identifica, evalua și răspunde riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă.
7. Procesul de identificare și evaluare a riscului de către auditor este repetitiv și dinamic. Înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, cadrul de raportare financiară aplicabil și controlul intern al entității sunt interdependente cu concepte din cadrul dispozițiilor pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă. În vederea înțelegerii, după cum prevede prezentul ISA, pot fi elaborate preconizări inițiale ale riscului, care ulterior pot fi îmbunătățite pe măsură ce auditorul avansează în procesul de identificare și evaluare a riscului. Suplimentar, prezentul ISA și ISA 330 prevăd ca auditorul să revizuiască evaluarea riscului și să modifice răspunsurile generale și procedurile de audit subsecvente în baza probelor de audit obținute prin derularea unor proceduri de audit subsecvente în conformitate cu ISA 330 sau dacă se obțin informații noi.
8. ISA 330 prevede că auditorul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri generale pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare.⁸ În plus, ISA 330 explică faptul că evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și răspunsurile generale ale auditorului sunt afectate de înțelegerea de către auditor a mediului de control. ISA 330 impune, de asemenea, auditorului să elaboreze și să efectueze proceduri de audit subsecvente, ale căror natură, plasare în timp și amploare se bazează pe, și vin ca răspuns la, riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.⁹

Adaptabilitate

9. ISA 200 afirmă că unele ISA-uri includ considerente privind adaptabilitatea care ilustrează aplicarea dispozițiilor tuturor entităților, indiferent dacă natura și circumstanțele lor sunt mai mult sau mai puțin complexe.¹⁰ Prezentul ISA este destinat auditurilor tuturor entităților, indiferent de dimensiune sau complexitate, și, prin urmare, materialele privind aplicarea includ considerente specifice atât entităților mai puțin complexe, cât și celor mai complexe, după caz. Deși dimensiunea unei entități poate fi un indicator al complexității sale, unele entități mai mici pot fi complexe, iar alte entități mai mari pot fi mai puțin complexe.

⁷ ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*

⁸ ISA 330, punctul 5

⁹ ISA 330, punctul 6

¹⁰ ISA 200, punctul A65 litera (a)

Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2021 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

11. Obiectivul auditorului este de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor, furnizând, astfel, o bază pentru elaborarea și implementarea de răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate.

Definiții

12. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) *Aserțiuni* – Declarații, explicite sau nu, cu privire la recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea informațiilor din situațiile financiare care sunt implicite în declararea de către conducere a faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Aserțiunile sunt utilizate de auditor pentru a lua în considerare diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea la identificarea, evaluarea și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă. (A se vedea punctul A1)
 - (b) *Riscul afacerii* – Un risc rezultat în urma unor condiții, evenimente, circumstanțe, acțiuni sau inacțiuni semnificative care ar putea afecta negativ capacitatea unei entități de a-și îndeplini obiectivele și de a-și executa strategiile ori rezultat în urma stabilirii unor obiective și strategii neadecvate.
 - (c) *Controale* – Politici sau proceduri pe care o entitate le stabilește pentru a îndeplini obiectivele de control ale conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea. În acest context: (A se vedea punctele A2-A5)
 - (i) Politicile sunt afirmații cu privire la ceea ce ar trebui și ceea ce nu ar trebui făcut în cadrul entității pentru a realiza controlul. Astfel de afirmații pot fi documentate, prevăzute în mod explicit prin comunicări sau implicite prin intermediul acțiunilor și deciziilor.
 - (ii) Procedurile sunt acțiuni de implementare a politicilor.
 - (d) *Controale generale ale sistemelor informatice (IT)* – Controale asupra proceselor informatice ale entității care susțin funcționarea corespunzătoare continuă a mediului IT, inclusiv funcționarea continuă eficientă a controalelor de procesare a informației și a integrității informației (adică exhaustivitatea, acuratețea și validitatea informației) în sistemul informatic al entității. A se vedea, de asemenea, definiția *mediului IT*.
 - (e) *Controale privind procesarea informațiilor* – Controale cu privire la procesarea informațiilor în aplicațiile IT sau în procesele manuale din sistemul informatic al entității care tratează direct riscurile la adresa integrității informației (adică exhaustivitatea, acuratețea și validitatea tranzacțiilor și ale altor informații). (A se vedea punctul A6)

- (f) *Factori de risc inerent* – Caracteristicile evenimentelor sau condițiilor care afectează susceptibilitatea la denaturare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, a unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații înainte de a lua în considerare controalele. Astfel de factori pot fi calitativi sau cantitativi și includ complexitatea, subiectivitatea, schimbarea, incertitudinea sau susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de alți factori de risc de fraudă¹¹ în măsura în care afectează riscul inerent. (A se vedea punctele A7-A8)
- (g) *Mediu IT* – Aplicațiile și infrastructura IT suport, precum și procesele și personalul IT implicat în aceste procese pe care entitatea le utilizează pentru susținerea operațiunilor întreprinderii și realizarea strategiilor de afaceri. În sensul prezentului ISA:
- (i) O aplicație IT este un program sau un set de programe folosite la inițierea, înregistrarea, procesarea sau raportarea tranzacțiilor ori a informațiilor. Aplicațiile IT includ depozite de date și aplicații de scriere a rapoartelor.
 - (ii) Infrastructura IT cuprinde rețeaua, sistemele de operare, bazele de date, echipamentele și programele informatice aferente.
 - (iii) Procesele IT sunt procesele entității de gestionare a accesului la mediul IT, a modificărilor programului sau ale mediului IT și de gestionare a operațiunilor IT.
- (h) *Aserțiuni relevante* – O aserțiune cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații este relevantă atunci când a identificat o denaturare semnificativă. Înainte de a lua în considerare orice controale aferente (adică privind riscul inerent) se determină dacă o aserțiune este relevantă. (A se vedea punctul A9)
- (i) *Riscuri generate de utilizarea sistemelor informatice* – Susceptibilitatea din punctul de vedere al proiectării sau eficacității funcționării controalelor de procesare a informațiilor ori a riscurilor la adresa integrității informației (adică exhaustivitatea, acuratețea sau validitatea tranzacțiilor și a altor informații) din cadrul sistemului informatic al entității, cauzate de eșecuri în proiectarea sau operarea controalelor în cadrul proceselor IT ale entității (a se vedea mediul IT).
- (j) *Proceduri de evaluare a riscului* – Procedurile de audit proiectate și efectuate pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor.
- (k) *Clasă de tranzacții, sold al unui cont sau prezentare de informații semnificativ(ă)* – O clasă de tranzacții, soldul unui cont sau o prezentare de informații pentru care există una sau mai multe aserțiuni relevante.
- (l) *Risc semnificativ* – Un risc de denaturare semnificativă identificat: (A se vedea punctul A10)
- (i) Pentru care evaluarea riscului inerent este la pragul de sus al intervalului de risc inerent cauzat de nivelul la care factorii de risc inerent afectează combinarea probabilității

¹¹ ISA 240, punctele A24-A27

aparitiei unei denaturări cu anvergura potențialei denaturări în cazul în care aceasta ar apărea; sau

- (ii) Acesta va fi tratat drept risc semnificativ în conformitate cu dispozițiile din alte ISA-uri.¹²
- (m) *Sistem de control intern* – Sistemul proiectat, implementat și menținut de persoanele responsabile cu guvernanta, de conducere și de alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. În sensul prezentului ISA, sistemul de control intern constă din cinci componente interconectate:
 - (i) Mediul de control;
 - (ii) Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității;
 - (iii) Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern;
 - (iv) Sistemul informatic și comunicarea; și
 - (v) Activitățile de control.

Dispoziții

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

13. Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a obține probe de audit care oferă o bază adecvată pentru: (A se vedea punctele A11-A18)
 - (a) Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor; și
 - (b) Proiectarea procedurilor de audit subsecvente în conformitate cu ISA 330.

Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de evaluare a riscului într-o manieră care să nu încline spre obținerea de probe de audit coroborative sau spre excluderea probelor de audit care ar putea fi contradictorii. (A se vedea punctul A14)
14. Procedurile de evaluare a riscului trebuie să includă următoarele: (A se vedea punctele A19-A21)
 - (a) Interviewări ale conducerii și ale altor persoane adecvate din cadrul entității, inclusiv ale persoanelor din cadrul funcției de audit intern (dacă această funcție există). (A se vedea punctele A22-A26)
 - (b) Proceduri analitice. (A se vedea punctele A27-A31)
 - (c) Observarea și inspecția. (A se vedea punctele A32-A36)

¹² ISA 240, punctul 27 și ISA 550, *Părți afiliate*, punctul 18

Informații din alte surse

15. La obținerea probelor de audit în conformitate cu punctul 13, auditorul trebuie să ia în considerare informații: (A se vedea punctele A37-A38)
 - (a) Din procedurile auditorului cu privire la acceptarea sau continuarea relației cu clientul ori a misiunii de audit; și
 - (b) După caz, din alte misiuni efectuate pentru entitate de partenerul misiunii.
16. Atunci când auditorul intenționează să utilizeze informațiile obținute din experiența anterioară a auditorului referitoare la entitate și în urma procedurilor de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare, auditorul trebuie să determine dacă astfel de informații rămân probe de audit relevante și credibile pentru auditul curent. (A se vedea punctele A39-A41)

Discuții ale echipei misiunii

17. Partenerul misiunii și alți membri-cheie ai echipei misiunii trebuie să discute despre aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea la denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale entității. (A se vedea punctele A42-A47)
18. În cazul în care există membri ai echipei misiunii care nu sunt implicați în discuțiile din cadrul echipei, partenerul de misiune trebuie să determine ce aspecte vor fi comunicate acelor membri.

Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității (A se vedea punctele A48-A49)

Înțelegerea entității și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctele A50-A55)

19. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a înțelege:
 - (a) Următoarele aspecte cu privire la entitate și la mediul său:
 - (i) Structura organizațională a entității, forma de proprietate și guvernanză și modelul său de afaceri, inclusiv măsura în care modelul de afaceri integrează utilizarea IT; (A se vedea punctele A56-A67)
 - (ii) Factorii aferenți sectorului de activitate, factorii de reglementare și alți factori externi; (A se vedea punctele A68-A73) și
 - (iii) Parametrii utilizați, intern și extern, pentru a evalua performanța financiară a entității; (A se vedea punctele A74-A81)
 - (b) Cadrul de raportare financiară aplicabil și politicile contabile ale entității și motivele pentru orice modificări ale acestora; (A se vedea punctele A82-A84) și
 - (c) Cum afectează factorii de risc inerent susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare și nivelul la care fac acest lucru, la întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare

financiară aplicabil în baza înțelegerii obținute la literele (a) și (b). (A se vedea punctele A85-A89)

20. Auditorul trebuie să evalueze dacă politicile contabile ale entității sunt adecvate și consecvente cadrului de raportare financiară aplicabil.

Înțelegerea componentelor sistemului de control intern al entității (A se vedea punctele A90-A95)

Mediul de control, procesul de evaluare a riscului din cadrul entității și procesul de monitorizare a sistemului de control intern (A se vedea punctele A96-A98)

Mediul de control

21. Auditorul trebuie să înțeleagă mediul de control relevant pentru întocmirea situațiilor financiare prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului: (A se vedea punctele A99-A100)	
(a) Prin înțelegerea setului de controale, procese și structuri care tratează: (A se vedea punctele A101-A102)	și
(i) Cum sunt îndeplinite responsabilitățile de supraveghere ale conducerii, precum cultura entității și angajamentul conducerii față de integritate și valori etice;	(b) Prin evaluarea măsurii în care: (A se vedea punctele A103-A108)
(ii) În situațiile în care persoanele responsabile cu guvernanta sunt diferite de conducere, independența persoanelor responsabile cu guvernanta și supravegherea sistemului de control intern al entității de către acestea;	(i) Conducerea, cu supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, a creat și menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică;
(iii) Alocarea autorității și responsabilității de către entitate;	(ii) Mediul de control furnizează o fundație adecvată pentru componentele sistemului de control intern al entității având în vedere natura și complexitatea entității; și
(iv) Cum atrage, dezvoltă și păstrează entitatea persoanele competente; și	(iii) Deficiențele de control identificate în mediul de control subminează celelalte componente ale sistemului de control intern al entității.
(v) Cum trage la răspundere entitatea persoanele pentru responsabilitățile lor în demersul de îndeplinire a obiectivelor sistemului de control intern;	

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității

22. Auditorul trebuie să înțeleagă procesul de evaluare a riscului din cadrul entității relevant pentru întocmirea situațiilor financiare prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului prin:	
(a) Înțelegerea procesului entității: (A se vedea punctele A109-A110)	și
	(b) Evaluarea măsurii în care dacă procesul de evaluare a riscului din cadrul

<ul style="list-style-type: none"> (i) De identificare a riscurilor afacerii, relevante pentru obiectivele de raportare financiară; (A se vedea punctul A62) (ii) De evaluare a importanței acelor riscuri, inclusiv probabilitatea apariției acestora; și (iii) De tratare a acelor riscuri; 	<p>entității este adecvat circumstanțelor entității având în vedere natura și complexitatea entității. (A se vedea punctele A111-A113)</p>
--	--

23. Dacă auditorul identifică riscuri de denaturare semnificativă neidentificate de conducere, auditorul trebuie:
- (a) Să stabilească dacă astfel de riscuri sunt de tipul pe care auditorul estimează că ar fi fost identificate de către entitate în procesul de evaluare a riscului și, dacă da, să înțeleagă de ce procesul de evaluare a riscului din cadrul entității nu a reușit să identifice astfel de riscuri de denaturare semnificativă; și
 - (b) Să ia în considerare implicațiile pentru evaluarea auditorului de la punctul 22 litera (b).

Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

<p>24. Auditorul trebuie să înțeleagă procesul de evaluare a riscului din cadrul entității relevant pentru întocmirea situațiilor financiare prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului prin: (A se vedea punctele A114-A115)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> (a) Înțelegerea acelor aspecte din procesul entității care tratează: <ul style="list-style-type: none"> (i) Evaluări permanente și separate pentru monitorizarea eficacității cu care funcționează controalele și identificarea și remediarea deficiențelor de control identificate; (A se vedea punctele A116-A117) și (ii) Funcția de audit intern a entității, dacă există, inclusiv natura, responsabilitățile și activitățile acesteia; (A se vedea punctul A118) (b) Înțelegerea surselor informațiilor folosite în procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern; și baza în care conducerea consideră informația ca fiind suficient de credibilă pentru acest scop; (A se vedea punctele A119-A120) 	<p>și</p> <ul style="list-style-type: none"> (c) Evaluarea adecvării procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern la circumstanțele entității având în vedere natura și complexitatea entității. (A se vedea punctele A121-A122)

Sistemul informatic, comunicarea și activitățile de control (A se vedea punctele A123-A130)

Sistemul informatic și comunicarea

<p>25. Auditorul trebuie să înțeleagă sistemul informatic și comunicarea din cadrul entității relevante pentru întocmirea situațiilor financiare prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului prin: (A se vedea punctul A131)</p>	
<p>(a) Înțelegerea activităților entității de procesare a informațiilor, inclusiv a datelor și informațiilor sale, a resurselor folosite în astfel de activități și a politicilor care definesc, pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații semnificative: (A se vedea punctele A132-A143)</p> <p>(i) Modul în care circulă informația în sistemul informatic al entității, inclusiv:</p> <p>a. Cum sunt inițiate tranzacțiile și cum sunt înregistrate informațiile cu privire la acestea, cum sunt procesate, corectate, dacă este cazul, incluse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare; și</p> <p>b. Cum sunt colectate, procesate și prezentate în situațiile financiare informațiile cu privire la evenimentele și condiții, altele decât tranzacțiile;</p> <p>(ii) Înregistrările contabile, conturile specifice din situațiile financiare și alte înregistrări justificative cu privire la fluxurile de informații din sistemul informatic;</p> <p>(iii) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, inclusiv prezentările de informații; și</p> <p>(iv) Resursele entității, inclusiv mediul IT, relevante pentru litera (a) subpunctele (i)-(iii) de mai sus;</p> <p>(b) Înțelegerea modalității prin care entitatea comunică aspecte semnificative care susțin întocmirea situațiilor financiare și responsabilitățile de raportare aferente în sistemul informatic și alte componente ale sistemului de control intern: (A se vedea punctele A144-A145)</p>	<p>și</p> <p>(c) Evaluarea măsurii în care sistemul informatic și de comunicare al entității susține în mod corespunzător întocmirea situațiilor financiare ale entității în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. (A se vedea punctul A146)</p>

<ul style="list-style-type: none"> (i) Dintre persoanele din cadrul entității, inclusiv modalitatea prin care sunt comunicate rolurile și responsabilitățile de raportare financiară; (ii) Dintre conducere și persoanele responsabile cu guvernanta; și (iii) Cu părțile externe, precum cele cu autoritățile de reglementare; 	
--	--

Activități de control

<p>26. Auditorul trebuie să înțeleagă componentele activității de control prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului prin: (A se vedea punctele A147-A157)</p>	
<p>(a) Identificarea controalelor care tratează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor în componenta activităților de control după cum urmează:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Controale care tratează un risc care este considerat ca fiind un risc semnificativ; (A se vedea punctele A158-A159) (ii) Controale ale înregistrărilor contabile, inclusiv ale înregistrărilor contabile nonstandard folosite la înregistrarea tranzacțiilor sau a ajustărilor nerecurente, neobișnuite; (A se vedea punctele A160-A161) (iii) Controale pentru care auditorul planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează atunci când stabilește natura, plasarea în timp și amploarea testării de fond, ce trebuie să includă controale care testează riscuri pentru care doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate; și (A se vedea punctele A162-A164) (iv) Alte controale pe care auditorul le consideră adecvate pentru a-i permite să îndeplinească obiectivele de la punctul 13 cu privire la riscurile la nivelul aserțiunii, în baza raționamentului profesional al auditorului; (A se vedea punctul A165) 	<p>și</p> <p>(d) Pentru orice control identificat la litera (a) sau (c) subpunctul (ii): (A se vedea punctele A175-A181)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Evaluarea măsurii în care controlul este conceput să trateze eficient riscul de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii sau este conceput să susțină eficacitatea cu care funcționează alte controale; și (ii) Stabilirea măsurii în care controlul a fost implementat prin efectuarea de proceduri suplimentare pe lângă interviuarea personalului entității.

<p>(b) În baza controalelor identificate la litera (a), identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT al entității care sunt expuse riscurilor generate de utilizarea sistemului IT; (A se vedea punctele A166-A172)</p> <p>(c) Pentru astfel de aplicații IT și alte aspecte ale mediului IT identificate la litera (b), identificând: (A se vedea punctele A173-A174)</p> <p>(i) Riscurile aferente generate de utilizarea IT; și</p> <p>(ii) Controalele generale ale sistemelor informatice ale entității care tratează astfel de riscuri;</p>	
---	--

Deficiențe de control în cadrul sistemului de control intern al entității

27. În baza evaluării de către auditor a fiecărei componente a sistemului de control intern al entității, auditorul trebuie să stabilească dacă au fost identificate una sau mai multe deficiențe de control. (A se vedea punctele A182-A183)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctele A184-A185)

Identificarea riscurilor de denaturare semnificativă

28. Auditorul trebuie să identifice riscurile de denaturare semnificativă și să stabilească dacă există: (A se vedea punctele A186-A192)
- (a) La nivelul situațiilor financiare; (A se vedea punctele A193-A200) sau
- (b) La nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații. (A se vedea punctul A201)
29. Auditorul trebuie să determine aserțiunile relevante și clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații aferente care sunt semnificative. (A se vedea punctele A202-A204)

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare

30. Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul situațiilor financiare, auditorul trebuie să evalueze riscurile și: (A se vedea punctele A193-A200)
- (a) Să stabilească dacă astfel de riscuri afectează evaluarea riscurilor la nivelul aserțiunilor; și
- (b) Să evalueze natura și amploarea efectului lor generalizat asupra situațiilor financiare.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Evaluarea riscului inerent (A se vedea punctele A205-A217)

31. Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunilor, auditorul trebuie să evalueze riscul inerent prin evaluarea probabilității și amplitudinii denaturării. În cadrul acestui demers, auditorul trebuie să ia în considerare modul în care și nivelul la care:
 - (a) Factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor relevante; și
 - (b) Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare afectează evaluarea riscului inerent pentru riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A215-A216)
32. Auditorul trebuie să determine dacă vreunul dintre riscurile de denaturare semnificativă evaluate este risc semnificativ. (A se vedea punctele A218-A221)
33. Auditorul trebuie să stabilească dacă doar procedurile de fond nu pot furniza suficiente probe de audit adecvate pentru oricare dintre riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A222-A225)

Evaluarea riscului de control

34. Dacă auditorul planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele, auditorul trebuie să evalueze riscul de control. Dacă auditorul nu planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele, evaluarea de către auditor a riscului de control trebuie să fie de așa natură încât evaluarea riscului de denaturare semnificativă să fie aceeași ca evaluarea riscului inerent. (A se vedea punctele A226-A229)

Evaluarea probelor de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului

35. Auditorul trebuie să evalueze dacă probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Dacă nu, auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului suplimentare până când sunt obținute probe de audit care să ofere o astfel de bază. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului, indiferent dacă sunt coroborative sau contradictorii aserțiunilor făcute de conducere. (A se vedea punctele A230-A232)

Clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații care nu sunt importante, dar sunt semnificative

36. Pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații semnificative care nu au fost considerate drept clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații importante, auditorul trebuie să evalueze dacă ipoteza auditorului rămâne adecvată. (A se vedea punctele A233-A235)

Revizuirea evaluării riscului

37. Dacă auditorul obține noi informații care sunt inconsecvente cu probele de audit pe baza cărora și-a bazat inițial identificarea sau evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să revizuiască identificarea sau evaluarea. (A se vedea punctul A236)

Documentarea

38. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:¹³ (A se vedea punctele A237-A241)
- (a) Discuția din cadrul echipei misiunii și deciziile semnificative care au fost luate;
 - (b) Elementele-cheie ale înțelegerii de către auditor în conformitate cu punctele 19, 21, 22, 24 și 25; sursele de informații pe baza cărora auditorul a obținut înțelegerea și procedurile de evaluare a riscului efectuate;
 - (c) Evaluarea modelului controalelor identificate și stabilirea măsurii în care astfel de controale au fost implementate în conformitate cu dispozițiile de la punctul 26; și
 - (d) Riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor, inclusiv riscuri semnificative și riscuri pentru care doar procedurile de fond nu pot furniza suficiente probe de audit adecvate și argumentele pentru raționamentele semnificative făcute.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**Definiții** (A se vedea punctul 12)*Aserțiuni* (A se vedea punctul 12 litera (a))

- A1. Categoriile de aserțiuni sunt utilizate de auditor pentru a analiza diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea la identificarea, evaluarea și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă. Exemple de aceste categorii de aserțiuni sunt descrise la punctul A190. Aserțiunile diferă de declarațiile scrise impuse de ISA 580¹⁴, pentru a confirma anumite aspecte sau a susține alte probe de audit.

Controale (A se vedea punctul 12 litera (c))

- A2. Controalele sunt integrate în componentele sistemului de control intern al entității.
- A3. Politicile sunt implementate prin intermediul acțiunilor personalului din entitate sau prin împiedicarea personalului de a lua măsuri care ar intra în conflict cu astfel de politici.
- A4. Procedurile pot fi mandatate prin documente formale sau prin alte comunicări din partea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea sau pot rezulta din comportamente care nu sunt

¹³ ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6-A7

¹⁴ ISA 580, *Declarații scrise*

mandatate, ci mai degrabă condiționate de cultura entității. Procedurile pot fi aplicate prin acțiunile permise de aplicațiile IT folosite de entitate sau prin alte aspecte ale mediului IT al entității.

- A5. Controalele pot fi directe sau indirecte. Controalele directe sunt controalele care sunt suficiente de precise pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii. Controalele indirecte sunt controale care susțin controalele directe.

Controale privind procesarea informațiilor (A se vedea punctul 12 litera (e))

- A6. Riscurile la adresa integrității informației apar din susceptibilitatea la o implementare inefficientă a politicilor informaționale ale entității, care sunt politici ce definesc fluxul informațional, înregistrările și procesele de raportare din sistemul informatic al entității. Controalele privind procesarea informațiilor sunt proceduri care susțin implementarea eficientă a politicilor informaționale ale entității. Controalele privind procesarea informațiilor pot fi automate (de exemplu, integrate în aplicațiile IT) sau manuale (de exemplu, controale asupra intrărilor și ieșirilor) și se pot baza pe alte controale, inclusiv alte controale privind procesarea informațiilor sau controale generale ale sistemelor informatice.

Factori de risc inerent (A se vedea punctul 12 litera (f))

<p>Anexa 2 prezintă aspecte suplimentare privind înțelegerea factorilor de risc inerent.</p>

- A7. Factorii de risc inerent pot fi calitativi sau cantitativi și pot afecta susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare. Factorii de risc inerent calitativi aferenți întocmirii informațiilor conform cadrului de raportare financiară aplicabil includ:
- Complexitatea;
 - Subiectivitatea;
 - Modificarea;
 - Incertitudinea; sau
 - Susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de alți factori de risc de fraudă în măsura în care afectează riscul inerent.
- A8. Alți factori de risc inerent care afectează susceptibilitatea la denaturare a unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații includ:
- Importanța cantitativă ori calitativă a clasei de tranzacții, soldului unui cont sau prezentării de informații; sau
 - Volumul sau lipsa de uniformitate în componența elementelor ce urmează să fie procesate prin clasa de tranzacții sau soldul unui cont ori să fie reflectate în prezentarea de informații.

Aserțiuni relevante (A se vedea punctul 12 litera (h))

- A9. Un risc de denaturare semnificativă poate fi aferent mai multor aserțiuni, caz în care aserțiunile la care se referă un astfel de risc sunt aserțiuni relevante. Dacă o aserțiune nu are un risc identificat de denaturare semnificativă, atunci ea nu este o aserțiune relevantă.

Risc semnificativ (A se vedea punctul 12 litera (l))

- A10. Caracterul semnificativ poate fi descris drept importanța relativă a unui aspect și este examinată de auditor în contextul în care acesta este analizat. Pentru riscul inerent, caracterul semnificativ poate fi examinat în contextul și la nivelul la care factorii de risc inerent afectează combinarea probabilității apariției unei denaturări cu amploarea potențialei denaturări în cazul în care aceasta ar apărea.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe (A se vedea punctele 13-18)

- A11. Riscurile de denaturare semnificativă care urmează a fi identificate și evaluate le includ atât pe cele cauzate de eroare, cât și pe cele cauzate de fraudă, și ambele sunt acoperite de prezentul ISA. Totuși, fraudă este atât de importantă încât în ISA 240 sunt incluse dispoziții și îndrumări suplimentare cu privire la procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pentru a se obține informații care sunt utilizate la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.¹⁵ În plus, următoarele ISA-uri furnizează dispoziții și îndrumări suplimentare cu privire la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în ceea ce privește aspecte și circumstanțe specifice:

- ISA 540 (revizuit)¹⁶ în ceea ce privește estimările contabile;
- ISA 550 în ceea ce privește relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate;
- ISA 570 (revizuit)¹⁷ în ceea ce privește continuitatea activității; și
- ISA 600¹⁸ în ceea ce privește situațiile financiare ale grupului.

- A12. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor de audit adunate atunci când se efectuează procedurile de evaluare a riscului și asistă auditorul în a rămâne atent la probele de audit care nu sunt înclinare spre coroborarea existenței riscurilor sau care sunt contradictorii existenței riscurilor. Scepticismul profesional este o atitudine aplicată de auditor atunci când folosește raționamentul profesional care oferă o bază pentru acțiunile auditorului. Auditorul aplică raționamentul profesional atunci când determină dacă are probe de audit care oferă o bază adecvată pentru evaluarea riscului.

- A13. Aplicarea scepticismului profesional de către auditor poate include:

- Punerea la îndoială a informațiilor contradictorii și a credibilității documentelor;

¹⁵ ISA 240, punctele 12-27

¹⁶ ISA 540 (revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*

¹⁷ ISA 570 (revizuit), *Continuitatea activității*

¹⁸ ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

- Analizarea răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute din partea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta;
- Atenția la condițiile ce pot indica posibile denaturări cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și
- Analizarea măsurii în care probele de audit obținute susțin identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor ținând cont de natura și circumstanțele entității.

De ce este importantă obținerea probelor de audit într-o manieră lipsită de influențe (A se vedea punctul 13)

A14. Elaborarea și efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor în vederea obținerii de probe de audit pentru susținerea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă într-o manieră lipsită de influențe poate asista auditorul în identificarea informațiilor potențial contradictorii, aspect ce îl poate ajuta pe acesta în exercitarea scepticismului profesional în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Surse ale probelor de audit (A se vedea punctul 13)

A15. Elaborarea și efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor pentru obținerea probelor de audit într-o manieră lipsită de influențe poate implica obținerea de probe din mai multe surse din cadrul și din afara entității. Cu toate acestea, auditorului nu i se impune să efectueze o căutare exhaustivă pentru a identifica toate sursele posibile de probe de audit. Pe lângă informațiile din alte surse¹⁹, sursele de informații pentru procedurile de evaluare a riscurilor pot include:

- Interacțiunile cu conducerea, persoanele responsabile cu guvernanta și alte persoane-cheie din entitate, precum auditorii interni.
- Anumite părți externe precum organismele de reglementare, indiferent dacă sunt obținute direct sau indirect.
- Informații despre entitate disponibile publicului, de exemplu, comunicate de presă emise de entitate, documente pentru analiști sau pentru întâlniri ale grupurilor de investitori, rapoarte ale analiștilor sau informații despre activitatea de tranzacționare.

Indiferent de sursa informațiilor, auditorul analizează relevanța și credibilitatea informațiilor utilizate drept probe de audit în conformitate cu ISA 500.²⁰

Adaptabilitate (A se vedea punctul 13)

A16. Natura și amploarea procedurilor de evaluare a riscului variază în funcție de natura și circumstanțele entității (de exemplu, caracterul formal al politicilor și procedurilor entității și procesele și sistemele). Auditorul folosește raționamentul profesional pentru a determina natura și amploarea procedurilor de evaluare a riscului care trebuie să fie efectuate pentru a îndeplini dispozițiile prezentului ISA.

¹⁹ A se vedea punctele A37 și A38.

²⁰ ISA 500, *Probe de audit*, punctul 7

- A17. Deși amploarea la care politicile, procedurile, procesele și sistemele sunt formalizate poate varia, auditorul trebuie totuși să obțină o înțelegere în conformitate cu punctele 19, 21, 22, 24, 25 și 26.

Exemple:

Unele entități, inclusiv entitățile mai puțin complexe și îndeosebi entitățile cu proprietar-administrator, ar putea să nu aibă procese și sisteme structurate (de exemplu, procese de evaluare a riscului sau un proces de monitorizare a sistemului de control intern) sau este posibil să aibă procese sau sisteme cu documentație limitată sau fără consecvența modului în care sunt desfășurate. Atunci când astfel de sisteme și procese nu sunt formalizate, auditorul poate efectua totuși proceduri de evaluare a riscului prin observare și interviuare.

Se preconizează că alte entități, de obicei entități mai complexe, au politici și proceduri mai documentate și formalizate. Auditorul poate folosi o astfel de documentație la efectuarea procedurilor de evaluare a riscului.

- A18. Natura și amploarea procedurilor de evaluare a riscului ce trebuie efectuate prima dată la asumarea unei misiuni pot fi mai ample decât procedurile pentru o misiune recurentă. În perioadele ulterioare, auditorul se poate concentra pe schimbările care au intervenit de la perioada anterioară.

Tipuri de proceduri de evaluare a riscului (A se vedea punctul 14)

- A19. ISA 500²¹ explică tipurile de proceduri care pot fi efectuate în vederea obținerii probelor de audit din procedurile de evaluare a riscului și din procedurile de audit subsecvente. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit pot fi afectate de faptul că unele dintre datele contabile și alte probe pot fi disponibile doar în format electronic sau doar în anumite momente.²² Auditorul poate efectua proceduri de fond sau teste ale controalelor, în conformitate cu ISA 330, în același timp cu procedurile de evaluare a riscului, atunci când este eficient să acționeze astfel. Probele de audit obținute care susțin identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pot susține de asemenea detectarea denaturărilor la nivelul aserțiunii sau evaluarea eficacității cu care funcționează controalele.
- A20. Deși auditorului i se impune să efectueze toate procedurile de evaluare a riscului descrise la punctul 14 pe parcursul obținerii înțelegerii necesare cu privire la entitate și la mediul său, la cadrul de raportare financiară aplicabil și la sistemul de control intern al entității (a se vedea punctele 19-26), nu este obligatoriu ca acesta să le efectueze pe toate pentru fiecare aspect al acelei înțelegeri. Alte proceduri pot fi efectuate atunci când informațiile care urmează a fi obținute în urma acestora pot fi utile în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Exemple de astfel de proceduri pot include interviuări ale consilierului juridic extern al entității sau ale supraveghetorilor externi ori ale experților evaluatori pe care i-a utilizat entitatea.

²¹ ISA 500, punctele A14-A17 și A21-A25

²² ISA 500, punctul A12

Instrumente și tehnici automatizate (A se vedea punctul 14)

A21. Utilizând instrumente și tehnici automatizate, auditorul poate efectua proceduri de evaluare a riscului la volume mari de date (din registrul Cartea mare, subregistre sau alte date operaționale) inclusiv pentru analize, recalculări, repetarea executării sau reconcilierii.

Intervievări ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității (A se vedea punctul 14 litera (a))

De ce sunt realizate interviuări ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității

A22. Informațiile obținute de auditor pentru a susține o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor și elaborarea procedurilor de audit subsecvente pot fi obținute prin interviuări ale conducerii și ale celor responsabili pentru raportarea financiară.

A23. Intervievarea conducerii și a celor responsabili pentru raportarea financiară, precum și a altor persoane adecvate din cadrul entității și a altor angajați cu diferite niveluri de autoritate poate oferi auditorului perspective variate la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Exemple:

- Intervievările direcționate către persoanele responsabile cu guvernanta îl pot ajuta pe auditor să înțeleagă amploarea supravegherii efectuate de persoanele responsabile cu guvernanta asupra întocmirii situațiilor financiare de către conducere. ISA 260 (revizuit)²³ identifică importanța unei comunicări bidirecționale eficiente în a-l ajuta pe auditor să obțină informații în acest sens de la persoanele responsabile cu guvernanta.
- Intervievările angajaților responsabili de inițierea, procesarea sau înregistrarea tranzacțiilor complexe sau neobișnuite îl pot ajuta pe auditor să evalueze gradul de adecvare al selectării și aplicării anumitor politici contabile.
- Intervievările direcționate către consilierul juridic intern pot furniza informații despre aspecte precum litigii, conformitatea cu legile și reglementările, cunoștințe privind o fraudă sau suspiciuni de fraudă care afectează entitatea, garanții, obligații postvânzare, acorduri (precum asocierile în participație) cu parteneri de afaceri și semnificația termenelor contractuale.
- Intervievările direcționate către personalul de marketing și vânzări pot furniza informații privind modificările strategiilor de marketing, tendințelor comerciale sau acordurilor contractuale ale entității cu clienții săi.
- Intervievările direcționate către funcția de gestionare a riscului (sau către cei care îndeplinesc astfel de roluri) pot furniza informații cu privire la riscurile operaționale și de reglementare care ar putea afecta raportarea financiară.

²³ ISA 260 (revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 4 litera (b)

- Interviewările direcționate către personalul IT pot furniza informații privind modificările sistemului, deficiențele acestuia sau deficiențe de control ori alte informații privind riscurile aferente IT.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A24. Atunci când realizează interviuări ale celor care pot deține informații ce pot ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorii entităților din sectorul public pot obține informații din surse suplimentare, de exemplu, de la auditori care sunt implicați în audituri de performanță sau alte audituri ale entității.

Interviurea celor din cadrul funcției de audit intern

Anexa 4 prezintă aspectele necesare pentru înțelegerea funcției de audit intern a unei entități.

De ce sunt realizate interviuări ale funcției de audit intern (dacă această funcție există)

A25. Dacă o entitate are o funcție de audit intern, interviurea persoanelor adecvate din cadrul respectivei funcții poate asista auditorul în demersul de înțelegere a entității și a mediului său și a sistemului de control intern al entității pentru identificarea și evaluarea riscurilor.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A26. Auditorii entităților din sectorul public au adesea responsabilități suplimentare în ceea ce privește controlul intern și respectarea legilor și reglementărilor aplicabile. Interviurea persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern poate ajuta auditorul în identificarea riscului de neconformitate semnificativă cu legile și reglementările aplicabile și a riscului deficiențelor de control aferente raportării financiare.

Proceduri analitice (A se vedea punctul 14 litera (b))

De ce sunt efectuate procedurile analitice drept procedură de evaluare a riscului

A27. Procedurile analitice pot ajuta la identificarea inconsecvențelor, tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite și a valorilor, ponderilor și tendințelor care pot avea implicații pentru audit. Relațiile neobișnuite sau neașteptate care sunt identificate pot ajuta auditorul în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, în special a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A28. Prin urmare, procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot asista la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin identificarea aspectelor entității cu care auditorul nu era la curent sau la înțelegerea modului în care factori de risc inerent, precum schimbarea, afectează susceptibilitatea aserțiunilor privind denaturarea.

Tipuri de proceduri analitice

A29. Procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului:

- Pot include atât informații financiare, cât și nefinanciare, de exemplu, relația dintre vânzări și suprafața spațiului de vânzare sau volumul bunurilor vândute (nefinanciar).
- Pot utiliza date agregate la un nivel superior. În consecință, rezultatele acelor proceduri analitice pot furniza un indiciu general inițial cu privire la probabilitatea unei denaturări semnificative.

Exemplu:

În auditul multor entități, inclusiv cele cu modele de afaceri și procese mai puțin complexe și un sistem informatic mai puțin complex, auditorul poate efectua o simplă comparație între informații precum modificările la soldurile conturilor interimare sau lunare din solduri din perioade anterioare, pentru a obține un indiciu cu privire la zonele cu potențial de risc mai mare.

- A30. Prezentul ISA tratează utilizarea de către auditor a procedurilor analitice ca proceduri de evaluare a riscurilor. ISA 520²⁴ tratează utilizarea de către auditor a procedurilor analitice ca proceduri de fond („proceduri analitice de fond”) și responsabilitățile auditorului de a efectua proceduri analitice spre finalul auditului. Prin urmare, procedurile analitice efectuate ca proceduri de evaluare a riscului nu trebuie să fie efectuate în conformitate cu dispozițiile din ISA 520. Cu toate acestea, dispozițiile și materialele privind aplicarea din ISA 520 pot oferi îndrumări utile auditorului atunci când efectuează proceduri analitice ca parte a procedurilor de evaluare a riscurilor.

Instrumente și tehnici automatizate

- A31. Procedurile analitice pot fi efectuate folosind o serie de instrumente și tehnici ce pot fi automatizate. Aplicarea de proceduri analitice automatizate datelor poate fi denumită analiza datelor.

Exemplu:

Auditorul poate utiliza o foaie de calcul pentru a efectua o comparație între valorile reale înregistrate și cele bugetate sau poate efectua o procedură mai avansată prin extragerea datelor din sistemul informatic al entității și să analizeze aceste date utilizând tehnici de vizualizare pentru identificarea claselor de tranzacții, a soldurilor conturilor sau a prezentărilor de informații pentru care mai pot fi necesare proceduri specifice de evaluare a riscului subsecvente.

Observare și inspecție (A se vedea punctul 14 litera (c))

De ce observarea și inspecția sunt efectuate ca proceduri de evaluare a riscului

- A32. Observarea și inspecția pot susține, corobora sau contrazice interviurile conducerii și ale altor părți și pot furniza, de asemenea, informații despre entitate și mediul său.

²⁴ ISA 520, *Proceduri analitice*

Adaptabilitate

A33. Atunci când politicile sau procedurile nu sunt documentate sau entitatea are controale mai puțin formale, auditorul poate în continuare să obțină niște probe de audit pentru a susține identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin observarea și inspecția efectuării controlului.

Exemple:

- Auditorul poate înțelege controalele asupra inventarierii stocurilor, chiar dacă acestea nu au fost documentate de entitate, prin observare directă.
- Auditorul poate să observe separarea sarcinilor.
- Auditorul poate să observe introducerea parolelor.

Observarea și inspecția ca proceduri de evaluare a riscului

A34. Procedurile de evaluare a riscului pot include observarea sau inspecția următoarelor:

- Operațiunile entității.
- Documentele interne (precum planurile și strategiile de afaceri), evidențele și manualele de control intern.
- Rapoartele întocmite de conducere (precum rapoartele trimestriale ale conducerii și situațiile financiare interimare) și de persoanele responsabile cu guvernanta (precum procesele-verbale ale ședințelor consiliului de administrație).
- Sediul și facilitățile de producție ale entității.
- Informațiile obținute din surse externe precum ziarele comerciale și economice; rapoarte ale analiștilor, băncilor sau agențiilor de rating; ori publicații de reglementare sau financiare ori alte documente externe cu privire la performanța financiară a entității (precum cele la care se face referire la punctul A79).
- Comportamentele și acțiunile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta (precum observarea unei ședințe a unui comitet de audit).

Instrumente și tehnici automatizate

A35. Instrumentele și tehnicile automatizate pot fi de asemenea utilizate pentru a observa sau inspecta, îndeosebi active, de exemplu, prin intermediul folosirii instrumentelor de observare la distanță (de exemplu, o dronă).

Considerente specifice entităților din sectorul public

A36. Procedurile de evaluare a riscului efectuate de auditorii entităților din sectorul public pot de asemenea include observarea și inspecția documentelor întocmite de conducere pentru organismul legislativ, de exemplu, documentele aferente raportării obligatorii privind performanța.

Informații din alte surse (A se vedea punctul 15)

De ce ia în considerare auditorul informațiile din alte surse

A37. Informațiile obținute din alte surse pot fi relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin furnizarea de informații și detalii despre:

- Natura entității și a riscurilor afacerii și ce este posibil să se fi schimbat față de perioadele anterioare.
- Integritatea și valorile etice ale conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta, ce pot fi relevante pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil și aplicarea acestuia la natura și circumstanțele entității.

Alte surse relevante

A38. Alte surse relevante de informații includ:

- Procedurile auditorului cu privire la acceptarea sau continuarea relației cu clientul sau a misiunii de audit în conformitate cu ISA 220, inclusiv concluziile formulate.²⁵
- Alte misiuni efectuate pentru entitate de partenerul de misiune. Este posibil ca partenerul de misiune să fi obținut o înțelegere relevantă pentru audit, inclusiv cu privire la entitate și mediul său, atunci când a efectuat alte misiuni pentru entitate. Astfel de misiuni pot include misiuni pe baza procedurilor convenite sau alte misiuni de audit sau asigurare, inclusiv misiuni care să trateze dispozițiile de raportare din jurisdicție.

Informații din experiența anterioară a auditorului cu privire la entitate și audituri anterioare (A se vedea punctul 16)

De ce sunt importante informațiile din auditurile anterioare pentru auditul curent

A39. Experiența anterioară a auditorului cu privire la entitate și procedurile de audit efectuate în auditurile anterioare îi pot oferi auditorului informații relevante pentru stabilirea naturii și amplitudinii procedurilor de evaluare a riscului și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Natura informațiilor din auditurile anterioare

A40. Experiența anterioară a auditorului cu privire la entitate și procedurile de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare îi pot furniza auditorului informații despre aspecte precum:

- Denaturările anterioare și măsura în care acestea au fost corectate la timp.
- Natura entității și a mediului său și a sistemului de control intern al entității (inclusiv deficiențele de control).

²⁵ ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 12

- Schimbările semnificative prin care entitatea sau operațiunile sale se poate să fi trecut de la perioada financiară anterioară.
 - Acele tipuri specifice de tranzacții și alte evenimente sau solduri ale conturilor (și prezentări de informații aferente) pentru care auditorul a avut dificultăți în efectuarea procedurilor de audit necesare, de exemplu, datorită complexității acestora.
- A41. Auditorul trebuie să determine dacă informațiile rezultate din experiența anterioară a auditorului cu entitatea și din procedurile de audit efectuate în audituri anterioare rămân relevante și credibile, dacă auditorul intenționează să folosească acele informații în scopul auditului curent. Dacă natura sau circumstanțele entității s-au schimbat sau au fost obținute noi informații, este posibil ca informațiile din perioadele anterioare să nu mai fie relevante sau credibile pentru auditul curent. Pentru a determina măsura în care au avut loc modificări care pot afecta relevanța sau credibilitatea acestor informații, auditorul poate derula interviuri și poate efectua alte proceduri de audit adecvate, precum testele de parcurgere a sistemelor relevante. Dacă informațiile nu mai sunt credibile, auditorul poate lua în considerare efectuarea unor proceduri suplimentare care sunt adecvate în noile circumstanțe.

Discuții ale echipei misiunii (A se vedea punctele 17-18)

De ce echipa misiunii trebuie să discute despre aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturare semnificativă

- A42. Discuția din cadrul echipei misiunii despre aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea la denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale entității:
- Oferă o oportunitate pentru ca membrii mai experimentați ai echipei misiunii, inclusiv partenerul de misiune, să își împărtășească opiniile în baza cunoștințelor lor despre entitate. Schimbul de informații contribuie la o mai bună înțelegere de către toți membrii echipei misiunii.
 - Permite membrilor echipei misiunii să facă schimb de informații privind riscurile afacerii la care este supusă entitatea, privind modul în care factorii de risc inerent pot afecta susceptibilitatea la denaturare a claselor de tranzacții, a soldurilor conturilor și a prezentărilor de informații și privind modul și cazurile în care situațiile financiare pot fi susceptibile la denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau eroare.
 - Ajută membrii echipei misiunii să obțină o mai bună înțelegere a potențialului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare în domenii specifice atribuite acestora și să înțeleagă modul în care rezultatele procedurilor de audit pe care le efectuează pot afecta alte aspecte ale auditului, inclusiv deciziile privind natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente. În special, discuțiile ajută membrii echipei misiunii să analizeze suplimentar informațiile contradictorii în baza înțelegerii fiecărui membru al echipei a naturii și circumstanțelor entității.
 - Furnizează pentru membrii echipei misiunii o bază de comunicare și schimb de noi informații obținute pe parcursul auditului care pot afecta evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sau procedurile de audit efectuate pentru a trata aceste riscuri.

ISA 240 prevede ca discuțiile dintre membrii echipei misiunii să vizeze în mod special unde și cum situațiile financiare ale entității ar putea fi susceptibile la denaturări semnificative cauzate de fraudă, inclusiv cum ar putea apărea fraudă.²⁶

- A43. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor de audit, iar o discuție solidă și deschisă a membrilor echipei misiunii, inclusiv pentru auditurile recurente, poate avea ca rezultat îmbunătățirea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. Un alt rezultat al discuției ar putea fi ca auditorul să identifice domeniile specifice ale auditului pentru care exercitarea scepticismului profesional ar putea fi în mod deosebit importantă și poate avea ca rezultat implicarea membrilor mai experimentați din cadrul echipei misiunii care dețin aptitudinile corespunzătoare în efectuarea procedurilor de audit aferente acelor domenii.

Adaptabilitate

- A44. În situația în care misiunea este îndeplinită de o singură persoană, precum un practician individual (adică situația în care o discuție între membrii echipei misiunii nu ar fi posibilă), analizarea aspectelor la care se face referire la punctele A42 și A46 poate totuși să ajute auditorul la identificarea situațiilor în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă.
- A45. În situația în care misiunea este îndeplinită de o echipă a misiunii mare, precum pentru auditul situațiilor financiare ale grupului, nu este întotdeauna necesar sau practic ca o discuție să includă toți membrii într-o singură sesiune (ca, de exemplu, într-un audit efectuat în mai multe locații), și nici nu este necesar ca toți membrii echipei misiunii să fie informați în legătură cu toate deciziile care se iau în cadrul discuției. Partenerul de misiune poate discuta anumite aspecte cu membrii principali ai echipei misiunii, inclusiv, dacă se consideră adecvat, cu specialiștii și cu persoanele responsabile cu auditul componentelor, în timp ce delegă discuția cu alte părți, ținând cont de amploarea comunicării considerate necesară în cadrul echipei misiunii. Poate fi util un plan de comunicare convenit cu partenerul de misiune.

Discutarea prezentărilor de informații în cadrul de raportare financiară aplicabil

- A46. Ca parte a discuției din cadrul echipei misiunii, luarea în considerare a dispozițiilor de prezentare a informațiilor ale cadrului de raportare financiară aplicabil ajută la identificarea la începutul auditului a situațiilor în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă în legătură cu prezentările de informații, chiar și în circumstanțele în care cadrul de raportare financiară aplicabil impune doar prezentări de informații simplificate. Aspecte pe care echipa misiunii le poate discuta includ:
- Modificările dispozițiilor de raportare financiară ce pot avea drept rezultat prezentări de informații noi sau revizuite;
 - Modificările mediului entității, ale condițiilor financiare sau ale activităților ce pot avea drept rezultat prezentări de informații noi sau revizuite, de exemplu, o combinație de întreprinderi importantă din perioada supusă auditului;

²⁶ ISA 240, punctul 16

- Prezentările de informații pentru care obținerea de suficiente probe de audit adecvate ar fi fost posibil să fie dificilă în trecut; și
- Prezentările de informații despre aspecte complexe, inclusiv cele care implică raționamentul semnificativ al conducerii în ceea ce privește informațiile care trebuie să fie prezentate.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A47. Ca parte a discuțiilor din cadrul echipei misiunii a auditorilor entităților din sectorul public, pot fi luate în considerare de asemenea orice obiective suplimentare mai largi și riscurile aferente ce rezultă din mandatul de audit sau obligațiile pentru entitățile din sectorul public.

Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității (A se vedea punctele 19-27)

Anexele de la 1 până la 6 prezintă aspecte suplimentare privind înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității.

Obținerea înțelegerii necesare (A se vedea punctele 19-27)

- A48. Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității este un proces continuu, dinamic, de colectare, actualizare și analizare a informațiilor pe tot parcursul auditului. Prin urmare, așteptările auditorului se pot schimba pe măsură ce se obțin informații noi.
- A49. Înțelegerea de către auditor a entității, a mediului acesteia și a cadrului de raportare financiară aplicabil poate, de asemenea, să asiste auditorul la elaborarea așteptărilor inițiale cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații care pot fi clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații semnificative. Aceste clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații semnificative preconizate constituie baza pentru aria de acoperire a înțelegerii de către auditor a sistemului informatic al entității.

De ce este necesară înțelegerea entității și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctele 19-20)

- A50. Înțelegerea de către auditor a entității și a mediului acesteia, precum și a cadrului de raportare financiară aplicabil ajută auditorul să înțeleagă evenimentele și condițiile relevante pentru entitate și să identifice modul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare, la întocmirea situațiilor financiare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, precum și nivelul la care fac acest lucru. Astfel de informații stabilesc un cadru de referință în care auditorul identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă. Acest cadru de referință ajută de asemenea auditorul la planificarea și exercitarea raționamentului profesional și scepticismului profesional pe tot parcursul auditului, de exemplu, atunci când:
- Identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019) sau cu alte standarde relevante (de exemplu, referitoare

la riscurile de fraudă în conformitate cu ISA 240 sau la identificarea sau evaluarea riscurilor legate de estimările contabile în conformitate cu ISA 540 (revizuit));

- Efectuează proceduri pentru a ajuta la identificarea cazurilor de neconformitate cu legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare în conformitate cu ISA 250;²⁷
- Evaluează dacă situațiile financiare oferă prezentări de informații adecvate în conformitate cu ISA 700 (revizuit);²⁸
- Determină pragul de semnificație sau pragul de semnificație funcțional în conformitate cu ISA 320;²⁹ sau
- Analizează gradul de adecvare al selectării și aplicării politicilor contabile, precum și caracterul corespunzător al prezentărilor de informații din situațiile financiare.

A51. Înțelegerea de către auditor a entității și a mediului acesteia, precum și a cadrului de raportare financiară aplicabil indică, de asemenea, modul în care auditorul planifică și efectuează proceduri de audit subsecvente, de exemplu, atunci când:

- Elaborează preconizările de utilizat atunci când efectuează proceduri analitice în conformitate cu ISA 520;³⁰
- Proiectează și realizează proceduri de audit subsecvente pentru a obține suficiente probe de audit adecvate în conformitate cu ISA 330; și
- Evaluează suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit obținute (de exemplu, cu privire la ipotezele sau declarațiile verbale și scrise ale conducerii).

Adaptabilitate

A52. Natura și amploarea înțelegerii necesare sunt aspecte ce țin de raționamentul profesional al auditorului și variază de la o entitate la alta în funcție de natura și circumstanțele entității, inclusiv de:

- Dimensiunea și complexitatea entității, inclusiv a mediului său IT;
- Experiența anterioară a auditorului cu entitatea;
- Natura sistemelor și proceselor entității, inclusiv dacă sunt formalizate sau nu; și
- Natura și forma documentației entității.

A53. Procedurile de evaluare a riscului de către auditor pentru a obține înțelegerea necesară pot fi mai puțin extinse în auditurile entităților mai puțin complexe și mai extinse pentru entitățile care sunt mai

²⁷ ISA 250 (revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 14

²⁸ ISA 700 (revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 13 litera (e)

²⁹ ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctele 10-11

³⁰ ISA 520, punctul 5

complexe. Se preconizează că nivelul de înțelegere care este necesar unui auditor este inferior celui deținut de conducere în gestionarea entității.

- A54. Unele cadre de raportare financiară permit entităților mai mici să furnizeze în situațiile financiare prezentări de informații mai simple și mai puțin detaliate. Totuși, acest lucru nu scutește auditorul de responsabilitatea de a înțelege entitatea și mediul său și cadrul de raportare financiară aplicabil așa cum se aplică entității.
- A55. Utilizarea de către entitate a IT și natura și amploarea modificărilor mediului IT pot de asemenea să afecteze aptitudinile specializate necesare pentru a ajuta la obținerea înțelegerii necesare.

Entitatea și mediul său (A se vedea punctul 19 litera (a))

Structura organizațională a entității, forma de proprietate și guvernanta și modelul său de afaceri (A se vedea punctul 19 litera (a) subpunctul (i))

Structura organizațională a entității și forma de proprietate

- A56. Înțelegerea structurii organizaționale și forma de proprietate a unei entități îi poate permite auditorului să înțeleagă aspecte precum:

- Complexitatea structurii entității.

Exemplu:

Entitatea poate fi unică sau structura acesteia poate include filiale, divizii sau alte componente în locații multiple. Mai mult, structura legală poate diferi de structura operațională. Structurile complexe introduc adesea factori care pot genera creșterea susceptibilității la riscuri de denaturare semnificativă. Astfel de aspecte pot include măsura în care fondul comercial, asocierile în participație, investițiile sau entitățile cu scop special sunt contabilizate adecvat și măsura în care aceste aspecte au fost prezentate corespunzător în situațiile financiare.

- Forma de proprietate și relațiile dintre proprietari și alte persoane sau entități, inclusiv părțile afiliate. Această înțelegere poate ajuta la determinarea măsurii în care tranzacțiile cu părțile afiliate au fost identificate, contabilizate și prezentate adecvat în situațiile financiare.³¹
- Distincția dintre proprietari, persoanele responsabile cu guvernanta și conducere.

Exemplu:

În entitățile mai puțin complexe, proprietarii entității pot fi implicați în conducerea entității, prin urmare este greu de diferențiat sau nu este nicio diferență între aceștia. În schimb, cum

³¹ ISA 550 stabilește dispoziții și furnizează îndrumări cu privire la considerentele auditorului, relevante pentru părțile afiliate.

ar fi în unele entități cotate, poate exista o distincție clară între conducere, proprietarii entității și persoanele responsabile cu guvernanta.³²

- Structura și complexitatea mediului IT al entității.

Exemple:

O entitate poate:

- Să aibă multiple sisteme informatice moștenite în diverse întreprinderi care nu sunt bine integrate, ceea ce duce la un mediu IT complex.
- Să folosească furnizori de servicii externi sau interni pentru aspectele legate de mediul IT (de exemplu, externalizarea găzduirii mediului IT către o terță parte sau utilizarea unui centru de servicii partajate pentru gestionarea centrală a proceselor informatice într-un grup).

Instrumente și tehnici automatizate

A57. Auditorul poate folosi instrumente și tehnici automatizate pentru a înțelege fluxurile de tranzacții și de procesare ca parte a procedurilor auditorului pentru înțelegerea sistemului informatic. Un rezultat al acestor proceduri poate fi faptul că auditorul obține informații cu privire la structura organizațională a entității sau la cei cu care entitatea desfășoară activități (de exemplu, vânzători, clienți, părți afiliate).

Considerente specifice entităților din sectorul public

A58. Este posibil ca forma de proprietate asupra unei entități din sectorul public să nu aibă aceeași relevanță ca în sectorul privat deoarece deciziile legate de entitate pot fi externalizate ca rezultat al proceselor politice. Prin urmare, este posibil să nu aibă conducerea control asupra anumitor decizii luate. Aspecte ce pot fi relevante includ înțelegerea capacității entității de a lua decizii unilateral și capacitatea altor entități din sectorul public de a controla sau influența mandatul și direcția strategică ale entității.

Exemplu:

O entitate din sectorul public poate face obiectul unor legi sau al altor directive din partea autorităților care impun obținerea aprobării de la părțile externe entității pentru strategie și obiective înainte

³² ISA 260 (revizuit), punctele A1 și A2, oferă îndrumări cu privire la identificarea persoanelor responsabile cu guvernanta și explică faptul că, în anumite cazuri, o parte dintre persoanele responsabile cu guvernanta sau toate acestea pot fi implicate în conducerea entității.

de implementarea acestora. Prin urmare, aspectele legate de înțelegerea structurii legale a entității pot include legile și reglementările aplicabile și clasificarea entității (respectiv dacă entitatea este un minister, un departament, o agenție sau alt tip de entitate).

Guvernanța

De ce obține auditorul o înțelegere a guvernanței

A59. Înțelegerea guvernanței entității poate ajuta auditorul la înțelegerea capacității entității de a furniza supraveghere adecvată a sistemului său de control intern. Totuși, această înțelegere poate oferi, de asemenea, probe ale deficiențelor care pot indica o creștere a susceptibilității situațiilor financiare ale entității la riscuri de denaturare semnificativă.

Înțelegerea guvernanței entității

A60. Aspectele care pot fi relevante pentru a fi luate în considerare de către auditor în obținerea unei înțelegeri a guvernanței entității includ:

- Dacă o parte dintre persoanele responsabile cu guvernanța sau toate acestea sunt implicate în conducerea entității.
- Existența unui consiliu fără funcții executive și separarea acestuia, dacă există, de conducerea executivă.
- Dacă persoanele responsabile cu guvernanța dețin funcții care sunt o parte integrantă din structura juridică a entității, de exemplu, în calitate de directori.
- Existența subgrupurilor persoanelor responsabile cu guvernanța, cum ar fi un comitet de audit, și responsabilitățile unui astfel de grup.
- Responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța de supraveghere a raportării financiare, inclusiv de aprobare a situațiilor financiare.

Modelul de afaceri al entității

Anexa 1 prezintă considerente suplimentare necesare obținerii înțelegerii entității și a modelului de afaceri al acesteia, precum și considerente suplimentare pentru auditul entităților cu scop special.

De ce obține auditorul o înțelegere a modelului de afaceri al entității

A61. Înțelegerea obiectivelor, a strategiei și a modelului de afaceri ale entității ajută auditorul să înțeleagă entitatea la nivel strategic și să înțeleagă riscurile afacerii pe care și le asumă și cu care se confruntă entitatea. O înțelegere a riscurilor afacerii care afectează situațiile financiare ajută auditorul la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, deoarece majoritatea riscurilor afacerii vor avea în cele din urmă consecințe financiare și, prin urmare, un efect asupra situațiilor financiare.

Exemple:

Modelul de afaceri al unei entități se poate baza pe utilizarea IT în diferite moduri:

- Entitatea vinde pantofi dintr-un magazin fizic și folosește un sistem cu stoc în avans și punct de vânzare pentru a înregistra vânzarea pantofilor; sau
- Entitatea vinde pantofi online, astfel că toate vânzările sunt procesate într-un mediu IT, inclusiv inițierea tranzacțiilor printr-un site web.

Pentru ambele entități, riscurile afacerii rezultate din modele de afaceri semnificativ diferite vor fi substanțial diferite, deși ambele entități vând pantofi.

Înțelegerea modelului de afaceri al entității

A62. Nu toate aspectele modelului de afaceri sunt relevante pentru înțelegerea de către auditor. Riscurile afacerii sunt mai cuprinzătoare decât riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, deși riscurile afacerii îl includ pe acesta din urmă. Auditorul nu are responsabilitatea să înțeleagă sau să identifice toate riscurile afacerii, deoarece nu toate riscurile afacerii generează riscuri de denaturare semnificativă.

A63. Riscurile afacerii care cresc susceptibilitatea la riscurile de denaturare semnificativă pot rezulta din:

- Obiective sau strategii inadecvate, aplicarea ineficientă a strategiilor ori schimbare sau complexitate.
- Eșecul de a recunoaște nevoia de schimbare poate, de asemenea, genera un risc al afacerii, de exemplu din:
 - Dezvoltarea de produse sau servicii noi care pot fi supuse eșecului;
 - O piață care, chiar dacă s-a dezvoltat cu succes, este neadecvată pentru a susține un produs ori un serviciu; sau
 - Defecte ale unui produs sau ale unui serviciu care pot avea drept rezultat răspundere legală și risc reputațional.
- Stimulente și presiuni asupra conducerii care pot avea drept rezultat un subiectivism al conducerii intenționat sau nu și, prin urmare, pot afecta rezonabilitatea ipotezelor semnificative și a preconizărilor conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernanta.

A64. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea modelului de afaceri, a obiectivelor, strategiilor și riscurilor afacerii aferente ale entității care pot avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă a situațiilor financiare includ:

- Evoluțiile din sectorul de activitate, precum lipsa de personal sau de experiență în gestionarea schimbărilor din sectorul de activitate;
- Produsele și serviciile noi care pot avea drept rezultat creșterea răspunderii pentru produse;

- Extinderea afacerii entității și estimarea necorespunzătoare a cererii;
- Noile dispoziții de contabilitate care au fost implementate incomplet sau necorespunzător;
- Dispozițiile de reglementare care au ca rezultat creșterea expunerii legale;
- Cerințele de finanțare actuale și prognozate, precum pierderea finanțării din cauza incapacității entității de a îndeplini dispozițiile;
- Utilizarea IT, precum implementarea unui nou sistem IT care va afecta atât operațiunile, cât și raportarea financiară; sau
- Efectele implementării strategiei, îndeosebi orice efecte care vor avea drept rezultat noi dispoziții de contabilitate.

A65. În general, conducerea identifică riscurile afacerii și elaborează abordări pentru tratarea acestora. Un astfel de proces de evaluare a riscului face parte din sistemul de control intern al entității și este discutat la punctul 22 și la punctele A109-A113.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A66. Entitățile care operează în sectorul public pot crea și furniza valoare în moduri diferite de cele care creează patrimoniu pentru proprietari, dar au în continuare un model de afaceri cu obiectiv specific. Auditorul din sectorul public poate obține o înțelegere a aspectelor care sunt relevante pentru modelul de afaceri al entității, respectiv:

- Cunoașterea activităților guvernamentale relevante, inclusiv programele aferente.
- Strategiile și obiectivele programului, inclusiv elemente ale politicii publice.

A67. Pentru auditurile entităților din sectorul public, „obiectivele conducerii” pot fi influențate de dispozițiile privind demonstrarea răspunderii publice și pot include obiective care își au sursa în legi, reglementări sau altă autoritate.

Factori aferenți sectorului de activitate, factori de reglementare și alți factori externi (A se vedea punctul 19 litera (a) subpunctul (ii))

Factori aferenți sectorului de activitate

A68. Factorii relevanți aferenți sectorului de activitate includ condițiile din sectorul de activitate, precum mediul concurențial, relațiile cu furnizorii și clienții și progresele tehnologice. Aspectele pe care auditorul le-ar putea lua în considerare includ:

- Piața și concurența, inclusiv cererea, capacitatea și concurența prețurilor.
- Activitatea ciclică sau sezonieră.
- Tehnologia de producție aferentă produselor entității.
- Aprovizionarea cu energie electrică și costurile aferente.

- A69. Domeniul în care activează entitatea poate genera riscuri specifice de denaturare semnificativă care decurg din natura activității sau gradul de reglementare.

Exemplu:

În industria construcțiilor, contractele pe termen lung pot implica estimări semnificative ale veniturilor și cheltuielilor care generează riscuri de denaturare semnificativă. În astfel de cazuri, este important ca echipa misiunii să includă membri cu un nivel suficient de cunoștințe și experiență relevante.³³

Factori de reglementare

- A70. Factorii de reglementare relevanți includ mediul de reglementare. Mediul de reglementare încorporează, printre altele, cadrul de raportare financiară aplicabil și mediul legal și politic și orice modificări ale acestora. Aspecte pe care auditorul le-ar putea lua în considerare includ:

- Cadrul general de reglementare pentru un sector de activitate reglementat, de exemplu, dispoziții privind prudența, inclusiv prezentările de informații aferente.
- Legislația și reglementările care afectează semnificativ operațiunile entității, de exemplu, legislația și reglementările în domeniul muncii.
- Legislația și reglementările fiscale.
- Politicile guvernamentale care afectează în prezent derularea activității entității, precum controale monetare, inclusiv controale ale schimbului valutar, stimulente fiscale, financiare (de exemplu, programe de subvenții guvernamentale) și politici de restricționare tarifare sau comerciale.
- Dispozițiile privind mediul care afectează sectorul de activitate și activitatea entității.

- A71. ISA 250 (revizuit) include anumite dispoziții specifice aferente cadrului legal și de reglementare aplicabil entității și sectorului de activitate sau domeniului în care operează entitatea.³⁴

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A72. Pentru auditurile entităților din sectorul public, pot exista legi sau reglementări specifice care afectează operațiunile entității. Este esențial ca astfel de elemente să fie luate în considerare la înțelegerea entității și a mediului său.

Alți factori externi

- A73. Alți factori externi care afectează entitatea pe care auditorul îi poate lua în considerare includ condițiile economice generale, ratele dobânzii și disponibilitatea finanțării, precum și inflația sau reevaluarea monedei.

³³ ISA 220, punctul 14

³⁴ ISA 250 (revizuit), punctul 13

Parametrii utilizați de conducere pentru a evalua performanța financiară a entității (A se vedea punctul 19 litera (a) subpunctul (iii))

De ce înțelege auditorul parametrii utilizați de conducere

- A74. O înțelegere a parametrilor entității îl ajută pe auditor să analizeze dacă astfel de parametri, utilizați pe plan extern sau intern, creează presiuni asupra entității pentru a atinge obiectivele de performanță. Aceste presiuni pot motiva conducerea să ia măsuri care sporesc susceptibilitatea la denaturare din cauza subiectivismului conducerii sau a fraudei (de exemplu, pentru a îmbunătăți performanța afacerii sau pentru a denatura în mod intenționat situațiile financiare) (a se vedea ISA 240 pentru dispoziții și îndrumări în legătură cu riscurile de fraudă).
- A75. Parametrii îi pot oferi de asemenea auditorului indicii privind probabilitatea unei denaturări semnificative a informațiilor financiare aferente. De exemplu, parametrii de performanță pot indica faptul că entitatea a înregistrat o creștere sau o profitabilitate neobișnuit de rapidă în comparație cu alte entități din același sector de activitate.

Parametrii utilizați de conducere

- A76. Conducerea și alte părți vor evalua și revizui în mod normal acele aspecte pe care le consideră importante. Prin interviuarea conducerii se poate descoperi că aceasta se bazează pe anumiți indicatori-cheie, indiferent dacă sunt sau nu disponibili public, pentru a evalua performanța financiară și pentru a lua măsuri. În astfel de cazuri, auditorul poate identifica parametrii de performanță relevanți, fie interni, fie externi, prin analizarea informațiilor pe care entitatea le folosește pentru a-și gestiona afacerea. Dacă o astfel de interviuare indică absența procesului de evaluare sau de revizuire a performanței, poate exista un risc sporit ca denaturările să nu fie detectate și corectate.
- A77. Indicatorii-cheie folosiți la evaluarea performanței financiare pot include:
- Indicatorii-cheie de performanță (financiar și nefinanciar) și principalii coeficienți și principalele tendințe și statistici operaționale.
 - Analize ale performanțelor financiare din fiecare perioadă.
 - Bugete, previziuni, analizele variației, informații pe segmente și rapoarte privind performanța pe divizii, departamente sau alte niveluri.
 - Evaluări ale performanțelor angajaților și politici de compensare prin stimulente.
 - Comparații ale performanței unei entități cu cele ale concurenților.

Adaptabilitate (A se vedea punctul 19 litera (a) subpunctul (iii))

- A78. Procedurile efectuate pentru a înțelege parametrii entității pot varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității, precum și de implicarea proprietarilor sau a persoanelor responsabile cu guvernarea în conducerea entității.

Exemple:

- Pentru unele entități mai puțin complexe, termenele împrumuturilor bancare ale entității (adică clauzele băncii) pot fi legate de parametri de performanță specifici în legătură cu performanța sau poziția financiară a entității (de exemplu, o valoare maximă a capitalului circulant). Înțelegerea de către auditor a parametrilor de performanță folosiți de bancă poate ajuta la identificarea domeniilor în care există susceptibilitate crescută la riscul de denaturare semnificativă.
- Pentru unele entități ale căror natură și circumstanțe sunt mai complexe, precum cele care operează în domeniul asigurărilor sau bancar, performanța sau poziția financiară poate fi evaluată în raport cu dispozițiile de reglementare (de exemplu, dispozițiile privind indicatorii de reglementare precum caracterul adecvat al capitalului și obstacolele performanței ratei de lichiditate). Înțelegerea de către auditor a parametrilor de performanță folosiți poate ajuta la identificarea domeniilor în care există susceptibilitate crescută la riscul de denaturare semnificativă.

Alte considerente

A79. Părțile externe pot de asemenea să revizuiască și să analizeze performanța financiară a entității, îndeosebi pentru entitățile ale căror informații financiare sunt disponibile public. Auditorul poate lua în considerare, de asemenea, informațiile disponibile public pentru a ajuta auditorul să înțeleagă mai bine afacerea sau să identifice informații contradictorii precum cele obținute:

- De la analiști și agenții de creditare.
- Din presă și alte surse media, inclusiv social media.
- De la autoritățile fiscale.
- De la organisme de reglementare.
- De la sindicate.
- De la finanțatori.

Astfel de informații financiare pot fi adesea obținute de la entitatea care este auditată.

A80. Evaluarea și revizuirea performanței financiare nu sunt totuna cu monitorizarea sistemului de control intern (discutată ca o componentă a sistemului de control intern la punctele A114-A122), deși scopurile acestora se pot suprapune:

- Evaluarea și revizuirea performanței vizează măsura în care performanța afacerii îndeplinește obiectivele stabilite de conducere (sau terțe părți).
- În schimb, monitorizarea sistemului de control intern se concentrează pe monitorizarea eficacității cu care funcționează controalele, inclusiv a celor legate de evaluarea și revizuirea de către conducere a performanței financiare.

În anumite cazuri, totuși, indicatorii de performanță furnizează, de asemenea, informații care îi permit conducerii să identifice deficiențele de control.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A81. În plus față de analizarea măsurilor relevante luate de o entitate din sectorul public pentru a evalua performanța financiară a entității, auditorii entităților din sectorul public pot de asemenea să ia în considerare informațiile nefinanciare precum obținerea de rezultate în interes public (de exemplu, numărul de persoane asistate de un anumit program).

Cadrul de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctul 19 litera (b))

Înțelegerea cadrului de raportare financiară aplicabil și a politicilor contabile ale unei entități

A82. Aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare atunci când înțelege cadrul de raportare financiară aplicabil și cum se aplică acesta în contextul naturii și circumstanțelor entității și al mediului său includ:

- Practicile de raportare financiară ale entității în ceea ce privește cadrul de raportare financiară aplicabil, precum:
 - Principiile contabile și practicile specifice sectorului de activitate, inclusiv clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații semnificative aferente din situațiile financiare specifice sectorului de activitate (de exemplu, împrumuturi și investiții pentru bănci sau activități de cercetare și dezvoltare pentru fabricanții de produse farmaceutice).
 - Recunoașterea veniturilor.
 - Contabilizarea instrumentelor financiare, inclusiv a pierderilor din creditare preconizate.
 - Active, datorii și tranzacții valutare.
 - Contabilizarea tranzacțiilor neobișnuite sau complexe, inclusiv a celor din domenii controversate sau în curs de dezvoltare (de exemplu, contabilizarea criptomonedelor).
- O înțelegere a selectării și aplicării de către entitate a politicilor contabile, inclusiv a oricăror modificări ale acestora și motivele modificărilor, poate include aspecte precum:
 - Metodele pe care entitatea le utilizează pentru a recunoaște, evalua, prezenta și descrie tranzacțiile semnificative și neobișnuite.
 - Efectul politicilor contabile semnificative în domenii controversate sau în curs de dezvoltare pentru care nu există îndrumări cu valoare de normă sau un consens.
 - Modificările mediului, precum modificări în cadrul de raportare financiară aplicabil sau reforme fiscale ce pot necesita o modificare în politicile contabile ale entității.
 - Standardele de raportare financiară, legile și reglementările care sunt noi pentru entitate și momentul și modul în care entitatea va adopta aceste dispoziții sau se va conforma acestora.

- A83. Obținerea unei înțelegeri asupra entității și a mediului său poate ajuta auditorul să ia în considerare cazurile în care pot fi așteptate modificări ale raportării financiare a entității (de exemplu, din perioade anterioare).

Exemplu:

Dacă entitatea a avut o combinație de întreprinderi importantă pe parcursul perioadei, auditorul s-ar aștepta probabil la modificări ale claselor de tranzacții, ale soldurilor conturilor și ale prezentărilor de informații asociate respectivei combinații de întreprinderi. Alternativ, dacă nu au avut loc modificări semnificative în cadrul de raportare financiară pe parcursul perioadei, înțelegerea de către auditor poate ajuta la confirmarea faptului că înțelegerea obținută în perioada anterioară rămâne aplicabilă.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A84. Cadrul de raportare financiară aplicabil într-o entitate din sectorul public este stabilit de cadrele generale legislative și de reglementare relevante pentru fiecare jurisdicție sau din cadrul fiecărei zone geografice. Aspectele care pot fi luate în considerare în aplicarea de către entitate a dispozițiilor de raportare financiară aplicabile și modul în care acestea se aplică în contextul naturii și circumstanțelor entității și mediului său includ măsura în care entitatea aplică în totalitate contabilitatea pe bază de angajamente sau contabilitatea de casă în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public sau un hibrid.

Cum afectează factorii de risc inerent susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare (A se vedea punctul 19 litera (c))

Anexa 2 oferă exemple de evenimente și condiții ce pot genera riscuri de denaturare semnificativă, clasificate în funcție de factorul de risc inerent.

De ce este nevoie ca auditorul să înțeleagă factorii de risc inerent atunci când înțelege entitatea și mediul său și cadrul de raportare financiară aplicabil

- A85. Înțelegerea entității și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil ajută auditorul la identificarea evenimentelor sau condițiilor, a caracteristicilor ce pot afecta susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații. Aceste caracteristici sunt factori de risc inerent. Factorii de risc inerent pot afecta susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare prin influențarea probabilității de apariție a unei denaturări sau a amplitudinii denaturării dacă aceasta ar avea loc. Înțelegerea modului în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare poate ajuta auditorul să aibă o înțelegere preliminară a probabilității sau amplitudinii denaturărilor, ceea ce ajută auditorul la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor în conformitate cu punctul 28 litera (b). Înțelegerea gradului în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare ajută, de asemenea, auditorul la evaluarea probabilității și amplitudinii unei posibile denaturări atunci când evaluează riscul inerent în conformitate cu punctul 31 litera (a). În consecință, înțelegerea factorilor de

risc inerent poate ajuta, de asemenea, auditorul la proiectarea și realizarea de proceduri de audit subsecvente în conformitate cu ISA 330.

- A86. Identificarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și evaluarea riscului inerent pot fi, de asemenea, influențate de probele de audit obținute de auditor la efectuarea altor proceduri de evaluare a riscului, a unor proceduri de audit subsecvente sau la îndeplinirea altor dispoziții din ISA-uri (a se vedea punctele A95, A103, A111, A121, A124 și A151).

Efectul factorilor de risc inerent asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau prezentărilor de informații

- A87. Amploarea susceptibilității la denaturare a unei clase de tranzacții, a soldului unui cont sau a prezentării de informații rezultate din complexitate ori subiectivitate este deseori strâns legată de măsura în care face obiectul schimbării sau al incertitudinii.

Exemplu:

Dacă entitatea are o estimare contabilă bazată pe ipoteze, a căror selecție este supusă unui raționament semnificativ, este probabil ca evaluarea estimării contabile să fie afectată atât de subiectivism, cât și de incertitudine.

- A88. Cu cât este mai mare măsura în care o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații sunt susceptibile la denaturare cauzată de complexitate și subiectivism, cu atât este mai necesar ca auditorul să aplice scepticismul profesional. Mai mult, atunci când o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații sunt susceptibile la denaturare cauzată de complexitate, subiectivism, schimbare sau incertitudine, acești factori de risc inerent creează oportunitate pentru subiectivismul conducerii, intenționat sau nu, și afectează susceptibilitatea la denaturarea cauzată de subiectivismul conducerii. Identificarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă și evaluarea riscului inerent la nivelul aserțiunilor sunt de asemenea afectate de legăturile complexe dintre factorii de risc inerent.
- A89. Evenimente sau condiții ce pot afecta susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii pot, de asemenea, afecta susceptibilitatea la denaturare cauzată de alți factori de risc de fraudă. În consecință, aceasta poate fi o informație relevantă de utilizat în conformitate cu punctul 24 din ISA 240, care impune auditorului să evalueze dacă informațiile obținute din alte proceduri de evaluare a riscului și activități conexe indică prezența unuia sau mai multor factori de risc de fraudă.

Înțelegerea sistemului de control intern al entității (A se vedea punctele 21-27)

Anexa 3 detaliază natura sistemului de control intern al entității și, respectiv, limitările inerente ale controlului intern. Anexa 3 oferă de asemenea explicații suplimentare ale componentelor unui sistem de control intern în sensul ISA-urilor.

- A90. Înțelegerea de către auditor a sistemului de control intern al entității se obține prin proceduri de evaluare a riscului efectuate pentru a înțelege și evalua fiecare dintre componentele sistemului de control intern conform celor stabilite la punctele 21-27.

A91. Componentele sistemului de control intern al entității în sensul prezentului ISA nu reflectă neapărat modul în care entitatea proiectează, implementează și își menține sistemul de control intern sau cum poate clasifica o anumită componentă. Entitățile pot folosi terminologie sau cadre generale diferite pentru a descrie aspectele variate ale sistemului de control intern. În scopul unui audit, auditorii pot folosi de asemenea o terminologie sau cadre generale diferite cu condiția ca toate componentele descrise în prezentul ISA să fie tratate.

Adaptabilitate

A92. Modul în care sistemul de control intern al entității este proiectat, implementat și menținut variază în funcție de dimensiunea și complexitatea entității. De exemplu, entitățile mai puțin complexe pot utiliza controale mai puțin structurate sau mai simple (adică politicile și procedurile) pentru a-și atinge obiectivele.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A93. Auditorii entităților din sectorul public au deseori responsabilități suplimentare referitoare la controlul intern, de exemplu, de a raporta cu privire la conformitatea cu un cod de practică stabilit sau la cheltuielile care depășesc bugetul. Auditorii entităților din sectorul public pot avea, de asemenea, responsabilități de raportare cu privire la conformitatea cu legile, reglementările sau altă autoritate. Prin urmare, analizele lor asupra controlului intern pot fi mai complexe și mai detaliate.

Tehnologia informației în componentele sistemului de control intern al entității

Anexa 5 oferă îndrumări suplimentare pentru înțelegerea utilizării IT de către entitate în componentele sistemului de control intern.

A94. Obiectivul general și aria de acoperire ale unui audit nu diferă în funcție de modalitatea de funcționare a unei entități, indiferent dacă aceasta operează într-un mediu majoritar manual, complet automatizat sau unul care presupune o combinație între elemente manuale și automatizate (adică controale manuale și automatizate și alte resurse folosite în sistemul de control intern al entității).

Înțelegerea naturii componentelor sistemului de control intern al entității

A95. În evaluarea eficacității proiectării controalelor și a măsurii în care acestea au fost implementate (a se vedea punctele A175-A181), înțelegerea de către auditor a fiecărei componente a sistemului de control intern al entității oferă o înțelegere preliminară a modului în care entitatea identifică riscurile afacerii și cum răspunde acestora. Poate de asemenea influența identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor în moduri diferite (a se vedea punctul A86). Acest aspect ajută auditorul la proiectarea și realizarea de proceduri de audit subsecvente, inclusiv a oricăror planuri de testare a eficacității cu care funcționează controalele. De exemplu:

- Există șanse mai mari ca înțelegerea de către auditor a mediului de control, a procesului de evaluare a riscului și a procesului de monitorizare a componentelor de control ale entității să afecteze identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare.

- Există șanse mai mari ca înțelegerea de către auditor a sistemului informatic și a comunicării entității și a componentei activităților de control să afecteze identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii.

Mediul de control, procesul de evaluare a riscului din cadrul entității și procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern (A se vedea punctele 21-24)

A96. Controalele mediului de control, procesul de evaluare a riscului din cadrul entității și procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern sunt în principal controale indirecte (adică controale care nu sunt suficient de precise pentru a preveni, detecta sau corecta denaturări la nivelul aserțiunilor, dar care susțin alte controale și, prin urmare, au un efect indirect asupra probabilității ca o denaturare să fie detectată sau prevenită în timp util). Cu toate acestea, unele controale din cadrul acestor componente pot fi de asemenea controale directe.

De ce auditorul trebuie să înțeleagă mediul de control, procesul de evaluare a riscurilor din cadrul entității și procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

A97. Mediul de control oferă o bază generală pentru funcționarea celorlalte componente ale sistemului de control intern. Mediul de control nu previne în mod direct, sau detectează și corectează, denaturările. Totuși, poate influența eficacitatea controalelor în alte componente ale sistemului de control intern. În mod similar, procesul entității de evaluare a riscului și procesul său de monitorizare a sistemului de control intern sunt proiectate să funcționeze într-o manieră care să susțină de asemenea întregul sistem de control intern.

A98. Deoarece aceste componente sunt fundamentale pentru sistemul de control intern al entității, orice deficiențe în funcționarea lor ar putea avea efecte generalizate asupra întocmirii situațiilor financiare. Prin urmare, înțelegerea și evaluările acestor componente de către auditor afectează identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și pot, de asemenea, afecta identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor de către auditor. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare afectează proiectarea de către auditor a răspunsurilor generale, inclusiv, așa cum se explică în ISA 330, o influență asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor subsecvente ale auditorului.³⁵

Obținerea unei înțelegeri a mediului de control (A se vedea punctul 21)

Adaptabilitate

A99. Este posibil ca natura mediului de control dintr-o entitate mai puțin complexă să difere de mediul de control dintr-o entitate mai complexă. De exemplu, este posibil ca în rândul persoanelor responsabile cu guvernanta din entitățile mai puțin complexe să nu fie inclus un membru independent sau extern, și rolul de guvernanta poate fi exercitat direct de către proprietarul-administrator atunci când nu există alți proprietari. În consecință, este posibil ca anumite considerente privind mediul de control al entității să fie mai puțin relevante sau să nu fie aplicabile.

³⁵ ISA 330, punctele A1-A3

A100. În plus, este posibil ca probele de audit în legătură cu elementele mediului de control în cadrul entităților mai puțin complexe să nu fie disponibile sub formă de documente, în special atunci când comunicarea dintre conducere și alte categorii de personal este informală, însă probele pot fi totuși relevante în mod corespunzător și credibile în circumstanțele date.

Exemple:

- Structura organizațională dintr-o entitate mai puțin complexă este probabil să fie mai simplă și poate include un număr mai mic de angajați implicați în roluri aferente raportării financiare.
- Dacă rolul de guvernare este exercitat direct de către proprietarul-administrator, auditorul poate stabili că independența persoanelor responsabile cu guvernarea nu este relevantă.
- Este posibil ca entitățile mai puțin complexe să nu aibă un cod de conduită scris, dar, în schimb, pot să dezvolte o cultură care accentuează importanța integrității și a comportamentului etic prin comunicarea verbală și prin exemplul conducerii. În consecință, atitudinile, gradul de conștientizare și acțiunile conducerii sau ale proprietarului-administrator au o importanță deosebită pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control al unei entități mai puțin complexe.

Înțelegerea mediului de control (A se vedea punctul 21 litera (a))

A101. Probe de audit pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control pot fi obținute prin combinarea interviurilor și a altor proceduri de evaluare a riscului (de exemplu, interviuri coroborate prin observarea sau inspecția documentelor).

A102. Prin analizarea măsurii în care conducerea demonstrează un angajament față de integritate și valori etice, auditorul poate obține o înțelegere, prin intermediul interviurii conducerii și a angajaților și prin analiza informațiilor din surse externe, a:

- Modalitățile prin care conducerea comunică angajaților viziunea sa privind practicile de afaceri și comportamentul etic; și
- Inspectării codului de conduită scris al conducerii și observării măsurii în care conducerea acționează într-un mod care sprijină codul.

Evaluarea mediului de control (A se vedea punctul 21 litera (b))

De ce evaluează auditorul mediul de control

A103. Evaluarea de către auditor a modului în care entitatea demonstrează comportament consecvent cu angajamentul acesteia pentru integritate și valori etice; dacă mediul de control oferă o bază adecvată pentru celelalte componente ale sistemului de control intern al entității; și dacă orice deficiențe de control identificate subminează alte componente ale sistemului de control intern ajută auditorul la identificarea potențialelor aspecte în alte componente ale sistemului de control intern. Aceasta deoarece mediul de control este fundamental pentru celelalte componente ale sistemului de control intern al entității. Această evaluare poate ajuta, de asemenea, auditorul la înțelegerea riscurilor

cu care se confruntă entitatea și, prin urmare, la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor (a se vedea punctul A86).

Evaluarea de către auditor a mediului de control

A104. Evaluarea de către auditor a mediului de control se bazează pe înțelegerea obținută în conformitate cu punctul 21 litera (a).

A105. Unele entități pot fi dominate de un singur individ care poate fi foarte discret. Acțiunile și atitudinile respectivei persoane pot avea un efect generalizat asupra culturii unei entități care, la rândul său, poate avea un efect generalizat asupra mediului de control. Un astfel de efect poate fi pozitiv sau negativ.

Exemplu:

Implicarea directă a unei singure persoane poate fi soluția ca entitatea să-și îndeplinească obiectivele de creștere și alte obiective și poate, de asemenea, să contribuie semnificativ la un sistem de control intern eficient. Pe de altă parte, o astfel de concentrare a cunoștințelor și a autorității poate de asemenea conduce la creșterea susceptibilității la denaturare prin evitarea controalelor de către conducere.

A106. Auditorul poate analiza cum elemente diferite ale mediului de control pot fi influențate de filozofia și stilul de lucru al conducerii executive luând în considerare implicarea membrilor independenți din rândul persoanelor responsabile cu guvernanta.

A107. Deși mediul de control poate oferi o fundație adecvată pentru sistemul de control intern și poate ajuta la reducerea riscului de fraudă, un mediu de control corespunzător nu este un mijloc absolut de descurajare a fraudei.

Exemplu:

Politicile și procedurile de resurse umane direcționate către angajarea de personal competent în departamentele de contabilitate financiară și IT pot atenua riscurile de erori în procesarea și înregistrarea informațiilor financiare. Cu toate acestea, astfel de politici și proceduri nu pot atenua evitarea controalelor de către conducerea executivă (de exemplu, pentru supraestimarea rezultatelor).

A108. Evaluarea de către auditor a mediului de control aferentă utilizării sistemului IT poate include aspecte precum:

- Dacă guvernanta asupra IT este corespunzătoare naturii și complexității entității și activităților sale economice ajutate de IT, inclusiv complexitatea sau maturitatea platformei tehnologice a entității sau arhitectura și măsura în care entitatea se bazează pe aplicațiile IT pentru a-și susține raportarea financiară.
- Structura organizațională a conducerii cu privire la IT și resursele alocate (de exemplu, dacă entitatea a investit într-un mediu IT corespunzător și în îmbunătățirile necesare sau dacă un

număr suficient de persoane cu aptitudini corespunzătoare au fost angajate inclusiv atunci când entitatea folosește programe informatice comerciale (nemodificate sau cu modificări limitate)).

Obținerea înțelegerii procesului de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctele 22-23)

Înțelegerea procesului de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctul 22 litera (a))

A109. Conform explicației de la punctul A62, nu toate riscurile afacerii duc la apariția riscurilor de denaturare semnificativă. La înțelegerea modalității prin care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta au identificat riscurile afacerii relevante pentru întocmirea situațiilor financiare și au luat decizii cu privire la acțiunile pentru tratarea acelor riscuri, aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare includ modul în care conducerea sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta:

- Au precizat obiectivele entității cu suficientă precizie și claritate pentru a permite identificarea și evaluarea riscurilor aferente obiectivelor;
- Au identificat riscurile asociate atingerii obiectivelor și au analizat riscurile ca bază pentru stabilirea modalității de gestionare a riscurilor; și
- Au luat în considerare potențialul de fraudă atunci când au analizat riscurile asociate atingerii obiectivelor.³⁶

A110. Auditorul poate lua în considerare implicațiile acestor tipuri de riscuri ale afacerii pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității și alte aspecte ale sistemului său de control intern.

Evaluarea procesului de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctul 22 litera (b))

De ce evaluează auditorul dacă procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este adecvat

A111. Evaluarea de către auditor a procesului de evaluare a riscului din cadrul entității poate ajuta auditorul la înțelegerea situațiilor identificate de entitate în care pot apărea riscuri și a modului în care entitatea a răspuns la acele riscuri. Evaluarea de către auditor a modalității în care entitatea identifică riscurile afacerii sale și cum evaluează și tratează acele riscuri ajută auditorul să înțeleagă dacă riscurile cu care se confruntă entitatea au fost identificate, evaluate și tratate corespunzător naturii și complexității entității. Această evaluare poate, de asemenea, ajuta auditorul la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor (a se vedea punctul A86).

Evaluarea măsurii în care procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este adecvat (A se vedea punctul 22 litera (b))

A112. Evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al procesului de evaluare a riscului din cadrul entității se bazează pe înțelegerea obținută în conformitate cu punctul 22 litera (a).

³⁶ ISA 240, punctul 19

Adaptabilitate

A113. Măsura în care procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este adecvat circumstanțelor entității având în vedere natura și complexitatea entității este un aspect ce ține de raționamentul profesional al auditorului.

Exemplu:

În unele entități mai puțin complexe, și îndeosebi în entitățile cu proprietar-administrator, o evaluare corespunzătoare a riscului poate fi realizată prin implicarea directă a conducerii sau a proprietarului-administrator (de exemplu, administratorul sau proprietarul-administrator poate dedica timp în mod obișnuit monitorizării activităților competitorilor și evoluțiilor pe piață pentru a identifica riscurile emergente ale afacerii). Adesea probele evaluării riscului în aceste tipuri de entități nu sunt documentate oficial, dar pot fi evidente din discuțiile pe care auditorul le are cu conducerea privind faptul că aceasta a efectuat în realitate proceduri de evaluare a riscului.

Înțelegerea procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern (A se vedea punctul 24)

Adaptabilitate

A114. În entitățile mai puțin complexe, și îndeosebi în entitățile cu proprietar-administrator, înțelegerea de către auditor a procesului de monitorizare a sistemului de control intern este adesea concentrată pe implicarea directă în operațiuni a administratorului sau a proprietarului-administrator, întrucât este posibil să nu existe alte activități de monitorizare.

Exemplu:

Conducerea poate primi de la clienți plângeri cu privire la inadvertențe în situațiile lor lunare care semnalează proprietarului-administrator existența unor probleme legate de momentul în care sunt recunoscute plățile efectuate de clienți în registrele contabile.

A115. În cazul entităților în care nu există un proces formal de monitorizare a sistemului de control intern, înțelegerea procesului de monitorizare a sistemului de control intern poate include înțelegerea revizuirilor periodice ale informațiilor contabile ale conducerii care sunt concepute să contribuie la prevenirea sau detectarea denaturărilor de către entitate.

Înțelegerea procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern (A se vedea punctul 24 litera (a))

A116. Aspecte ce pot fi relevante pentru a fi luate în considerare de auditor la înțelegerea modului cum își monitorizează entitatea sistemul de control intern includ:

- Proiectarea activităților de monitorizare, de exemplu, dacă se efectuează o monitorizare periodică sau continuă;
- Efectuarea și frecvența activităților de monitorizare;

- Evaluarea rezultatelor activităților de monitorizare, în timp util, pentru a determina dacă controalele au fost eficiente; și
- Cum au fost tratate deficiențele identificate prin acțiuni de remediere corespunzătoare, inclusiv comunicarea la timp a acestor deficiențe celor responsabili de luarea măsurilor de remediere.

A117. Auditorul poate lua în considerare, de asemenea, modul în care procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern tratează monitorizarea controalelor de procesare a informațiilor care implică utilizarea IT. Acestea pot include, de exemplu:

- Controale de monitorizare a mediilor IT complexe care:
 - Evaluează eficacitatea continuă a proiectării controalelor de procesare a informațiilor și le modifică, după caz, dacă se schimbă condițiile; sau
 - Evaluează eficacitatea cu care funcționează controalele de procesare a informațiilor.
- Controale care monitorizează permisiunile aplicate în controalele de procesare a informațiilor automatizate care impun separarea sarcinilor.
- Controale care monitorizează cum sunt identificate și tratate erori sau deficiențe de control aferente automatizării raportării financiare.

Înțelegerea funcției de audit intern a entității (A se vedea punctul 24 litera (a) subpunctul (ii))

Anexa 4 prezintă aspectele necesare pentru înțelegerea funcției de audit intern a unei entități.

A118. Intervievările persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern realizate de către auditor îi sunt utile acestuia pentru a înțelege natura responsabilităților funcției de audit intern. Dacă auditorul determină că responsabilitățile funcției sunt legate de raportarea financiară a entității, acesta poate înțelege mai bine activitățile efectuate sau care urmează a fi efectuate de funcția de audit intern prin revizuirea planului de audit al funcției de audit intern aferent perioadei, dacă există, și prin discutarea acestuia cu persoanele adecvate din cadrul funcției. Această înțelegere, împreună cu informațiile obținute din interviurile realizate de către auditor, pot, de asemenea, să ofere informații direct relevante pentru identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă. Dacă, pe baza înțelegerii preliminare de către auditor a funcției de audit intern, acesta preconizează că va utiliza activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate se aplică ISA 610 (revizuit în 2013).³⁷

³⁷ ISA 610 (revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*

Alte surse de informații utilizate în procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

Înțelegerea surselor de informații (A se vedea punctul 24 litera (b))

A119. Activitățile de monitorizare ale conducerii pot utiliza informații din comunicările de la părți externe precum plângeri ale clienților sau comentarii ale organismului de reglementare care pot indica probleme sau pot evidenția secțiuni care necesită îmbunătățiri.

De ce auditorul trebuie să înțeleagă sursele de informații utilizate pentru monitorizarea sistemului de control intern al entității

A120. Înțelegerea de către auditor a surselor de informații utilizate de entitate pentru monitorizarea sistemului de control intern al entității, inclusiv dacă informațiile utilizate sunt relevante și credibile, îl ajută să evalueze dacă procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern este adecvat. În cazul în care conducerea presupune că informațiile utilizate pentru monitorizare sunt relevante și credibile fără a avea o bază pentru această ipoteză, erorile care pot exista în informații ar putea face conducerea să ajungă la concluzii incorecte în urma activităților de monitorizare.

Evaluarea procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern (A se vedea punctul 24 litera (c))

De ce auditorul evaluează dacă este adecvat procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

A121. Evaluarea de către auditor a modului în care entitatea efectuează evaluări permanente și separate pentru monitorizarea eficacității cu care funcționează controalele îl ajută pe acesta să înțeleagă dacă celelalte componente ale sistemului de control intern al entității sunt prezente și funcționează și, prin urmare, ajută la înțelegerea celorlalte componente ale sistemului de control intern al entității. Această evaluare poate, de asemenea, ajuta auditorul la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor (a se vedea punctul A86).

Evaluarea măsurii în care procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern este adecvat (A se vedea punctul 24 litera (c))

A122. Evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern se bazează pe înțelegerea de către acesta a procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern.

Sistemul informatic și comunicarea și activitățile de control (A se vedea punctele 25-26)

A123. Controalele sistemului informatic și ale comunicării și ale componentelor activităților de control sunt în principal controale directe (adică controale care sunt suficient de precise pentru a preveni, detecta sau corecta denaturările la nivelul aserțiunilor).

De ce trebuie să înțeleagă auditorul sistemul informatic și comunicarea și controalele componentelor activităților de control

- A124. Auditorul trebuie să înțeleagă sistemul informatic și comunicarea deoarece înțelegerea politicilor entității care definesc fluxurile tranzacțiilor și alte aspecte ale activităților entității de procesare a informațiilor relevante pentru întocmirea situațiilor financiare și evaluarea măsurii în care componenta susține corespunzător întocmirea situațiilor financiare ale entității susține identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. Această înțelegere și evaluare poate conduce de asemenea la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare atunci când rezultatele procedurilor auditorului sunt inconsecvente cu preconizările despre sistemul de control intern al entității care este posibil să fi fost bazate pe informații obținute în timpul procesului de acceptare sau continuare a misiunii (a se vedea punctul A86).
- A125. Auditorul trebuie să identifice controale specifice în componenta activităților de control și să evalueze proiectul și să determine dacă controalele au fost implementate, întrucât acest aspect ajută la înțelegerea de către auditor a abordării conducerii în ceea ce privește tratarea anumitor riscuri și, prin urmare, oferă o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor de audit subsecvente care să răspundă la aceste riscuri așa cum prevede ISA 330. Cu cât riscul se situează la un nivel mai ridicat pe scara riscurilor inerente, cu atât probele de audit trebuie să fie mai convingătoare. Chiar și atunci când auditorul nu planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele identificate, înțelegerea de către auditor poate afecta încă proiectarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente care să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă aferente.

Natura iterativă a înțelegerii și evaluării de către auditor a sistemului informatic și a comunicării și a activităților de control

- A126. Așa cum se explică la punctul A49, înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil poate, de asemenea, să asiste auditorul la elaborarea așteptărilor inițiale cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații care pot fi clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații importante. Pentru a înțelege sistemul informatic și comunicarea conform punctului 25 litera (a), auditorul poate folosi aceste așteptări inițiale în sensul determinării gradului de înțelegere a activităților de procesare a informațiilor ce urmează să fie obținute.
- A127. Înțelegerea de către auditor a sistemului informatic include înțelegerea politicilor care definesc fluxurile de informații aferente claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații importante și a altor aspecte ale activităților entității de procesare a informațiilor. Aceste informații și informațiile obținute din evaluarea de către auditor a sistemului informatic pot confirma sau influența în continuare așteptările auditorului cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații importante identificate inițial (a se vedea punctul A126).
- A128. La înțelegerea modalității prin care informațiile aferente claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații importante circulă în sistemul informatic al entității, auditorul poate de asemenea identifica controale în componenta activităților de control care trebuie identificate în conformitate cu punctul 26 litera (a). Identificarea și evaluarea de către auditor a controalelor în

componenta activităților de control se pot concentra inițial pe controale ale înregistrărilor contabile și controale pentru care auditorul planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează atunci când proiectează natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de fond.

A129. Evaluarea de către auditor a riscului inerent poate, de asemenea, influența identificarea controalelor în componenta activităților de control. De exemplu, identificarea de către auditor a controalelor legate de riscurile semnificative pot fi identificabile atunci când auditorul a evaluat riscul inerent la nivelul aserțiunilor în conformitate cu punctul 31. Mai mult decât atât, controalele care tratează riscurile pentru care auditorul a stabilit că doar procedurile de fond nu oferă suficiente probe de audit adecvate (în conformitate cu punctul 33) pot fi, de asemenea, identificabile atunci când auditorul a efectuat evaluările riscului inerent.

A130. Identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pot fi influențate atât de:

- Înțelegerea de către acesta a politicilor entității în ceea ce privește activitățile sale de procesare a informațiilor în componenta de sistem informatic și comunicare; cât și de
- Identificarea și evaluarea de către acesta a controalelor în componenta activităților de control.

Înțelegerea sistemului informatic și a comunicării (A se vedea punctul 25)

Anexa 3, punctele 15-19, prezintă aspecte suplimentare cu privire la sistemul informatic și comunicare.

Adaptabilitate

A131. Este posibil ca, în entitățile mai puțin complexe, sistemul informatic și procesele de afaceri aferente să fie mai puțin sofisticate decât în entitățile mai mari și este posibil să aibă un mediu IT mai puțin complex; cu toate acestea, rolul sistemului informatic este la fel de important. Entitățile mai puțin complexe cu o implicare activă din partea conducerii s-ar putea să nu aibă nevoie de descrieri detaliate ale procedurilor contabile, de înregistrări contabile sofisticate sau de politici scrise. Prin urmare, înțelegerea aspectelor relevante ale sistemului informatic al entității poate presupune un efort redus în auditul unei entități mai puțin complexe și poate implica mai multe investigații decât observarea sau inspecția documentației. Nevoia de a înțelege rămâne totuși importantă pentru a oferi o bază proiectării procedurilor de audit subsecvente în conformitate cu ISA 330 și poate ajuta auditorul la identificarea sau evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea punctul A86).

Înțelegerea sistemului informatic (A se vedea punctul 25 litera (a))

A132. În sistemul de control intern al entității se regăsesc aspecte care se referă la obiectivele de raportare financiară ale entității, inclusiv obiectivele sale de raportare financiară, însă poate include și aspecte care se referă la activitățile sale sau la obiectivele de conformitate, atunci când aceste aspecte sunt relevante pentru raportarea financiară. Înțelegerea modalității prin care entitatea inițiază tranzacțiile și colectează informațiile ca parte a înțelegerii de către auditor a sistemului informatic poate include

informații despre sistemele entității (politicile sale) proiectate să trateze obiectivele de conformitate și de funcționare deoarece astfel de informații sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare. Mai mult, unele entități pot avea sisteme informatice care sunt foarte integrate astfel încât controalele pot fi proiectate într-o manieră prin care să obțină simultan raportare financiară, obiective de conformitate și de funcționare și combinații ale acestora.

A133. Înțelegerea sistemului informatic al entității include de asemenea o înțelegere a resurselor folosite în activitățile entității de procesare a informațiilor. Informațiile cu privire la resursele umane implicate ce pot fi relevante pentru înțelegerea riscurilor la adresa integrității sistemului informatic includ:

- Competența persoanelor care efectuează lucrarea;
- Dacă sunt resurse corespunzătoare; și
- Dacă există o separare corespunzătoare a sarcinilor.

A134. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare la înțelegerea politicilor care definesc fluxurile de informații cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații importante ale entității în componenta sistemului informatic și comunicării includ natura:

- (a) Datelor sau informațiilor de procesat aferente tranzacțiilor, altor evenimente și condițiilor;
- (b) Procesării informațiilor pentru menținerea integrității datelor și informațiilor; și
- (c) Proceselor informatice, a personalului și a altor resurse folosite în procesul de procesare a informațiilor.

A135. Înțelegerea proceselor de afaceri ale unei entități, care includ modul în care sunt inițiate tranzacțiile, ajută auditorul la înțelegerea sistemului informatic al entității, într-o modalitate care este adecvată circumstanțelor entității.

A136. Înțelegerea de către auditor a sistemului informatic poate fi realizată în diferite moduri și poate include:

- Interviewări ale personalului relevant cu privire la procedurile folosite la inițierea, înregistrarea, procesarea și raportarea tranzacțiilor sau cu privire la procesul de raportare financiară al entității;
- Inspecția manualelor de politici sau procese ori alte documente ale sistemului informatic al entității;
- Observarea aplicării politicilor și procedurilor de către personalul entității; sau
- Selectarea tranzacțiilor și urmărirea acestora prin procesul aplicabil în sistemul informatic (adică efectuarea unui test de parcurgere).

Instrumente și tehnici automatizate

A137. Auditorul poate folosi de asemenea tehnici automatizate pentru a obține acces direct la bazele de date sau drept de descărcare în sistemul informatic al entității care stochează înregistrările contabile

ale tranzacțiilor. Prin aplicarea instrumentelor sau tehnicilor automatizate acestor informații, auditorul poate confirma înțelegerea cu privire la circuitul tranzacțiilor în sistemul informatic prin urmărirea înregistrărilor contabile sau a altor înregistrări digitale aferente unei tranzacții particulare sau unei populații întregi de tranzacții, de la inițierea în registrele contabile până la consemnarea în registrul Cartea mare. Analiza seturilor de tranzacții complete sau mari poate avea ca rezultat identificarea modificărilor procedurilor normale sau preconizate pentru aceste tranzacții, ceea ce poate conduce la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Informații obținute din afara registrului Cartea mare și registrelor auxiliare

A138. Situațiile financiare pot conține informații obținute din afara registrului Cartea mare și a celor auxiliare. Exemplele de astfel de informații pe care auditorul le-ar putea lua în considerare includ:

- Informații obținute din acorduri de leasing relevante pentru prezentările de informații din situațiile financiare.
- Informații prezentate în situațiile financiare care sunt produse de sistemul de gestionare a riscului al entității.
- Informații cu privire la valoarea justă produse de experții conducerii și prezentate în situațiile financiare.
- Informații prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din modele sau din alte calcule folosite pentru a realiza estimări contabile recunoscute și prezentate în situațiile financiare, inclusiv informații cu privire la datele și ipotezele de bază folosite pentru acele modele, precum:
 - Ipoteze elaborate intern care pot afecta durata de viață utilă a unui activ; sau
 - Informații precum ratele dobânzilor care sunt afectate de factori în afara controlului entității.
- Informații prezentate în situațiile financiare despre analizele de sensibilitate rezultate din modelele financiare care demonstrează că membrii conducerii au luat în considerare ipoteze alternative.
- Informații recunoscute sau prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din declarațiile fiscale și registrele unei entități.
- Informații prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din analize întocmite pentru a susține evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea, precum prezentarea informațiilor, dacă este cazul, cu privire la evenimente și condiții identificate care pot genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.³⁸

³⁸ ISA 570 (revizuit), punctele 19-20

A139. Anumite sume sau informații prezentate în situațiile financiare ale entității (precum informații despre riscul de creditare, riscul de lichiditate și riscul de piață) pot fi bazate pe informații obținute din sistemul de gestionare a riscului al entității. Cu toate acestea, auditorul nu este obligat să înțeleagă toate aspectele sistemului de gestionare a riscului și folosește raționamentul profesional în stabilirea înțelegerii necesare.

Folosirea de către entitate a tehnologiei informației în sistemul informatic

De ce înțelege auditorul mediul IT relevant pentru sistemul informatic

A140. Înțelegerea de către auditor a sistemului informatic include mediul IT relevant pentru fluxurile tranzacțiilor și procesarea informațiilor în sistemul informatic al entității deoarece utilizarea aplicațiilor IT de către entitate și a altor aspecte din mediul IT poate genera riscuri din utilizarea IT.

A141. Înțelegerea modelului de afaceri al entității și a modului cum integrează folosirea IT oferă de asemenea un context util pentru natura și amploarea IT preconizată în sistemul informatic.

Înțelegerea utilizării IT de către entitate

A142. Înțelegerea de către auditor a mediului IT se poate concentra pe identificarea și înțelegerea naturii și numărului de aplicații IT specifice și alte aspecte ale mediului IT care sunt relevante pentru fluxurile tranzacțiilor și procesarea informațiilor în sistemul informatic. Modificări ale fluxului tranzacțiilor sau ale informațiilor din sistemul informatic pot apărea de la modificări ale programelor aplicațiilor IT sau de la modificări directe ale datelor în bazele de date implicate în procesarea sau păstrarea acelor tranzacții sau informații.

A143. Auditorul poate identifica aplicațiile IT și infrastructura IT suport în același timp cu înțelegerea modalității în care informațiile cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații importante circulă în sistemul informatic al entității.

Înțelegerea modului în care comunică entitatea (A se vedea punctul 25 litera (b))

Adaptabilitate

A144. În entitățile mari, mai complexe, informațiile pe care le poate analiza auditorul pentru a înțelege cum comunică entitatea provin din manuale de politici și de raportare financiară.

A145. În entitățile mai puțin complexe, comunicarea poate fi mai puțin structurată (de exemplu, nu se folosesc manuale formale) ca urmare a faptului că există mai puține niveluri de responsabilitate și a vizibilității și disponibilității mai mari ale conducerii. Indiferent de dimensiunea entității, canalele de comunicare deschise facilitează raportarea excepțiilor și acționarea în acest sens.

Evaluarea măsurii în care aspecte relevante ale sistemului informatic susțin întocmirea situațiilor financiare ale entității (A se vedea punctul 25 litera (c))

A146. Evaluarea de către auditor a măsurii în care sistemul informatic și comunicarea din cadrul entității susțin în mod corespunzător întocmirea situațiilor financiare se bazează pe înțelegerea obținută la punctul 25 literele (a)-(b).

Activități de control (A se vedea punctul 26)

Controlul componentei activităților de control

Anexa 3, punctele 20-21, prezintă aspecte suplimentare cu privire la activitățile de control.

A147. Componenta activităților de control include controale care sunt elaborate pentru a asigura aplicarea corespunzătoare a politicilor (care sunt de asemenea controale) în toate componentele sistemului de control intern al entității și include atât controale directe, cât și indirecte.

Exemplu:

Controalele pe care le-a stabilit entitatea pentru a asigura faptul că personalul său contorizează și înregistrează corespunzător stocul fizic anual sunt corelate direct cu riscurile de denaturare semnificativă relevante pentru aserțiunile privind existența și exhaustivitatea pentru soldul contului de stocuri.

A148. Identificarea și evaluarea controalelor în componenta activităților de control de către auditor se concentrează pe controalele de procesare a informațiilor, care sunt controale aplicate în timpul procesării informației în sistemul informatic al entității care tratează direct riscurile la adresa integrității informației (adică exhaustivitatea, acuratețea și validitatea tranzacțiilor și ale altor informații). Cu toate acestea, auditorul nu trebuie să identifice și să evalueze toate controalele de procesare a informațiilor aferente politicilor entității care definesc fluxurile tranzacțiilor și alte aspecte ale activităților entității de procesare a informațiilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații importante.

A149. Pot exista de asemenea controale directe care există în mediul de control, procesul entității de evaluare a riscului sau procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern, care pot fi identificate în conformitate cu punctul 26. Cu toate acestea, cu cât este mai indirectă relația dintre controalele care susțin alte controale și controlul avut în vedere, cu atât poate fi mai puțin eficient controlul în prevenirea sau detectarea și corectarea denaturărilor aferente.

Exemplu:

Revizuirea de către un director de vânzări a unui sumar al activității de vânzări pentru anumite magazine în funcție de regiune este de obicei asociată doar indirect cu riscurile de denaturare semnificativă relevante pentru aserțiunea de exhaustivitate referitoare la veniturile din vânzări. În consecință, aceasta poate fi mai puțin eficace în tratarea acelor riscuri decât controalele aferente care au o legătură mai directă cu acele riscuri, precum corelarea documentelor de transport cu documentele de facturare.

A150. Punctul 26 impune de asemenea auditorului să identifice și să evalueze controalele generale ale sistemelor informatice pentru aplicațiile IT și alte aspecte ale mediului IT despre care auditorul a stabilit că fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT, deoarece controalele generale ale sistemelor informatice susțin funcționarea eficientă continuă a controalelor procesării informațiilor. Doar un

control general al sistemelor informatice nu este de obicei suficient pentru a trata riscul de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

A151. Controalele pe care auditorul trebuie să le identifice și pentru care trebuie să evalueze modul în care au fost proiectate și implementate, în conformitate cu punctul 26, sunt:

- Acele controale pentru care auditorul intenționează să testeze eficacitatea cu care funcționează la determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond. Evaluarea acestor controale oferă baza pentru proiectarea de către auditor a testelor pentru procedurile de control în conformitate cu ISA 330. Aceste controale includ de asemenea controale care tratează riscuri pentru care doar procedurile de fond nu oferă suficiente probe de audit adecvate.
- Acele controale care includ controale ce tratează riscuri semnificative și controale ale înregistrărilor contabile. Identificarea și evaluarea de către auditor a acestor controale poate de asemenea influența înțelegerea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă, inclusiv identificarea riscurilor de denaturare semnificativă suplimentare (a se vedea punctul A95). Această înțelegere îi oferă de asemenea auditorului o bază pentru proiectarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond care să răspundă riscurilor de denaturare semnificativă aferente.
- Alte controale pe care auditorul le consideră adecvate pentru a-i permite să îndeplinească obiectivele de la punctul 13 cu privire la riscurile la nivelul aserțiunilor, în baza raționamentului profesional al auditorului.

A152. Controalele componenteii activităților de control trebuie să fie identificate atunci când astfel de controale îndeplinesc unul sau mai multe dintre criteriile incluse la punctul 26 litera (a). Cu toate acestea, atunci când multiple controale ating fiecare același obiectiv, nu este necesară identificarea fiecărui control aferent aceluiași obiectiv.

Tipuri de controale ale componenteii activităților de control (A se vedea punctul 26)

A153. Exemplele de controale ale componenteii activităților de control includ autorizări și aprobări, reconciliări, verificări (precum verificări ale intrărilor și validărilor sau calcule automate), separarea sarcinilor și controale fizice sau controale logice, inclusiv acelea care tratează protejarea activelor.

A154. Controalele componenteii activităților de control pot include de asemenea controale stabilite de conducere care tratează riscuri de denaturare semnificativă aferente prezentărilor de informații care nu sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Astfel de controale pot fi aferente informațiilor incluse în situațiile financiare care sunt obținute din afara registrului Cartea mare și a registrelor auxiliare.

A155. Indiferent dacă controalele au loc în mediul IT sau în sistemele manuale, ele pot avea obiective diferite și pot fi aplicate la niveluri organizaționale și funcționale diferite.

Adaptabilitate (A se vedea punctul 26)

A156. Controalele componenteii activităților de control pentru entitățile mai puțin complexe pot fi similare celor din entitățile mai mari, însă formalitatea cu care acționează acestea poate varia. Mai mult, în entitățile mai puțin complexe, mai multe controale pot fi aplicate direct de conducere.

Exemplu:

Autoritatea exclusivă a conducerii de a acorda clienților credit și de a aproba achizițiile semnificative poate asigura un control ferm asupra soldurilor conturilor și tranzacțiilor importante.

A157. Poate fi mai puțin practic să se stabilească separarea sarcinilor în entitățile mai puțin complexe care au mai puțini angajați. Cu toate acestea, într-o entitate gestionată de proprietar, proprietarul-administrator poate exercita o supraveghere mai eficientă prin implicare directă decât într-o entitate mai mare, ceea ce poate compensa posibilitățile în general mai limitate de separare a sarcinilor. Deși, după cum se explică în ISA 240, impunerea unei singure persoane în conducere poate reprezenta o posibilă deficiență în control, dat fiind faptul că există posibilitatea de evitare a controalelor de către conducere.³⁹

Controalele care tratează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 26 litera (a))

Controalele care tratează riscuri care sunt considerate ca fiind riscuri semnificative (A se vedea punctul 26 litera (a) subpunctul (i))

A158. Indiferent dacă auditorul planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele ce tratează riscuri semnificative, înțelegerea abordării conducerii în privința tratării acelor riscuri poate oferi o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor de fond ca răspuns la riscurile semnificative așa cum prevede ISA 330.⁴⁰ Deși riscurile aferente aspectelor semnificative care ies din rutină sau chestiunile de raționament semnificative sunt deseori mai puțin supuse unor controale de rutină, conducerea poate avea alte răspunsuri menite să trateze aceste riscuri. În consecință, înțelegerea de către auditor a măsurii în care entitatea a proiectat și implementat controale privind riscurile semnificative generate de aspectele care nu țin de rutină sau aferente raționamentului profesional poate include măsura și modul în care conducerea răspunde riscurilor. Astfel de răspunsuri ar putea include:

- Controale precum revizuirea ipotezelor de către conducerea superioară sau de către experți.
- Procese documentate pentru estimări contabile.
- Aprobarea de către persoanele responsabile cu guvernarea.

³⁹ ISA 240, punctul A28

⁴⁰ ISA 330, punctul 21

Exemplu:

Acolo unde există evenimente unice precum primirea unei notificări a unei acțiuni în justiție importante, analizarea răspunsului entității poate include aspecte precum măsura în care s-a făcut apel la experți adecvați (precum consilierul juridic intern sau extern), măsura în care a fost efectuată o evaluare a efectului potențial și modul în care se propune să fie prezentate circumstanțele în situațiile financiare.

A159. ISA 240⁴¹ impune auditorului să înțeleagă controalele aferente riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzate de fraudă (care sunt tratate drept riscuri semnificative) și explică în continuare că este important ca auditorul să înțeleagă controalele pe care conducerea le-a proiectat, implementat și menținut pentru a preveni și detecta fraudă.

Controale ale înregistrărilor contabile (A se vedea punctul 26 litera (a) subpunctul (ii))

A160. Controalele care tratează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor despre care se preconizează că vor fi identificate pentru toate auditurile sunt controale ale înregistrărilor contabile, deoarece maniera în care o entitate încorporează informațiile din procesarea tranzacțiilor în registrul Cartea mare implică în mod normal utilizarea înregistrărilor contabile, indiferent dacă sunt sau nu standard ori automatizate sau manuale. Măsura în care sunt identificate alte controale poate varia în funcție de natura entității și de abordarea planificată a auditorului pentru proceduri de audit subsecvente.

Exemplu:

În auditul unei entități mai puțin complexe, este posibil ca sistemul informatic al entității să nu fie complex și auditorul să nu planifice să se bazeze pe eficacitatea cu care funcționează controalele. Mai mult, este posibil ca auditorul să nu fi identificat riscuri semnificative sau alte riscuri de denaturare semnificativă pentru care este necesar să se evalueze de către auditor proiectarea controalelor și dacă au fost implementate. Într-un astfel de audit, auditorul poate stabili că nu există alte controale identificate decât controalele entității asupra înregistrărilor contabile.

Instrumente și tehnici automatizate

A161. În sistemele manuale aferente registrului Cartea mare, înregistrările contabile nonstandard pot fi identificate prin inspectarea registrelor, a jurnalelor și a documentației justificative. Atunci când sunt utilizate proceduri automatizate pentru ținerea registrului Cartea mare și pentru întocmirea situațiilor financiare, astfel de înregistrări pot exista numai în format electronic și pot fi deci mai ușor de identificat utilizând tehnici automatizate.

⁴¹ ISA 240, punctele 28 și A33

Exemplu:

În auditul unei entități mai puțin complexe, auditorul are posibilitatea de a extrage o listă completă a tuturor înregistrărilor contabile pe o simplă foaie de calcul. Astfel auditorul va putea să sorteze înregistrările contabile prin aplicarea unei varietăți de filtre precum moneda, numele persoanei care a întocmit sau a revizuit înregistrările contabile care se adaugă doar în bilanț și în situația veniturilor și cheltuielilor sau să vadă listate în funcție de dată înregistrările contabile postate în registrul Cartea mare, să ajute auditorul la elaborarea răspunsurilor la riscurile identificate în legătură cu înregistrările contabile.

Controale pentru care auditorul planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează (A se vedea punctul 26 litera (a) subpunctul (iii))

A162. Auditorul stabilește dacă există riscuri de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pentru care nu este posibilă obținerea de suficiente probe de audit adecvate doar prin proceduri de fond. Conform prevederilor din ISA 330⁴², auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze teste ale controalelor pentru a trata astfel de riscuri de denaturare semnificativă atunci când doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate la nivelul aserțiunilor. Prin urmare, atunci când există astfel de controale care tratează aceste riscuri, ele trebuie identificate și evaluate.

A163. În alte cazuri, atunci când auditorul planifică să ia în considerare eficacitatea cu care funcționează controalele la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond în conformitate cu ISA 330, astfel de controale trebuie de asemenea identificate deoarece ISA 330⁴³ impune auditorului să elaboreze și să efectueze teste ale acelor controale.

Exemple:

Auditorul poate planifica să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele:

- Claselor de tranzacții de rutină deoarece o astfel de testare poate fi mai eficace sau eficientă pentru volume mari de tranzacții omogene.
- Exhaustivității și acurateții informației produse de entitate (de exemplu, controale ale întocmirii rapoartelor generate de sistem) pentru a determina credibilitatea informației respective, atunci când auditorul intenționează să ia în considerare eficacitatea cu care funcționează acele controale la elaborarea și efectuarea procedurilor de fond subsecvente.
- Aferente obiectivelor privind operațiunile și de conformitate atunci când se referă la datele pe care auditorul le evaluează sau le utilizează în aplicarea procedurilor de audit.

A164. Planurile auditorului de a testa eficacitatea cu care funcționează controalele pot fi de asemenea influențate de riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul situațiilor financiare. De

⁴² ISA 330, punctul 8 litera (b)

⁴³ ISA 330, punctul 8 litera (a)

exemplu, dacă deficiențele sunt identificate ca fiind aferente mediului de control, acesta poate afecta așteptările generale ale auditorului cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele directe.

Alte controale pe care auditorul le consideră adecvate (A se vedea punctul 26 litera (a) subpunctul (iv))

A165. Alte controale pe care auditorul le poate considera adecvate pentru a identifica și evalua proiectarea și a stabili implementarea pot include:

- Controale care tratează riscuri evaluate ca având o valoare mai mare pe scara riscului inerent, însă nu au fost stabilite ca fiind riscuri semnificative;
- Controale aferente reconcilierii înregistrărilor detaliate în registrul Cartea mare; sau
- Controale complementare ale entității utilizatoare de servicii, dacă utilizează o organizație prestatoare de servicii.⁴⁴

Identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT, a riscurilor rezultate din utilizarea IT și a controalelor generale IT (A se vedea punctul 26 literele (b)-(c))

Anexa 5 include exemple de caracteristici ale aplicațiilor IT și alte aspecte ale mediului IT, precum și îndrumări aferente acelor caracteristici care pot fi relevante pentru identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT supuse riscului rezultat din utilizarea IT.

Identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT (A se vedea punctul 26 litera (b))

De ce identifică auditorul riscurile rezultate din utilizarea IT și a controalelor generale ale sistemelor informatice aferente aplicațiilor IT și altor aspecte ale mediului IT identificate

A166. Înțelegerea riscurilor rezultate din utilizarea IT și a controalelor generale ale sistemelor informatice implementate de entitate pentru a trata acele riscuri poate afecta:

- Decizia auditorului dacă să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor;

Exemplu:

Atunci când controalele generale ale sistemelor informatice nu sunt proiectate eficient sau implementate adecvat pentru a trata riscurile rezultate din utilizarea IT (de exemplu, controale care nu previn sau detectează corespunzător modificări neautorizate ale programelor sau accesări neautorizate ale aplicațiilor IT), acest lucru poate afecta decizia auditorului de a se baza pe controale automatizate din cadrul aplicațiilor IT afectate.

- Evaluarea de către auditor a riscului de control la nivelul aserțiunii;

⁴⁴ ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii*

Exemplu:

Eficacitatea continuă cu care funcționează un control al procesării informațiilor poate depinde de anumite controale generale ale sistemelor informatice care previn sau detectează modificări neautorizate ale programelor aferente controlului IT de procesare a informațiilor (adică controale ale modificărilor programelor asupra aplicațiilor IT relevante). În aceste circumstanțe, eficacitatea preconizată (sau lipsa acesteia) cu care funcționează controalele generale ale sistemelor informatice poate afecta evaluarea de către auditor a riscului de control (de exemplu, riscul de control poate fi mai mare atunci când se preconizează că astfel de controale generale ale sistemelor informatice vor fi ineficiente sau dacă auditorul nu planifică să testeze controalele generale ale sistemelor informatice).

- Strategia auditorului pentru testarea informației produse de entitate care este produsă de aplicațiile IT ale entității sau care implică informații din acestea;

Exemplu:

Atunci când informațiile produse de entitate pentru a fi folosite drept probe de audit sunt produse de aplicațiile IT, auditorul poate stabili să testeze controalele asupra rapoartelor generate de sistem, inclusiv identificarea și testarea controalelor generale ale sistemelor informatice care tratează riscurile modificărilor necorespunzătoare sau neautorizate ale programelor sau modificărilor directe ale datelor în rapoarte.

- Evaluarea de către auditor a riscului inerent la nivelul aserțiunii; sau

Exemplu:

Atunci când există modificări semnificative sau ample ale programării unei aplicații IT pentru a trata dispoziții de raportare noi sau revizuite ale cadrului de raportare financiară aplicabil, acesta poate fi un indicator al complexității noilor dispoziții și al efectului acestora asupra situațiilor financiare ale entității. Atunci când apar astfel de modificări semnificative de programare sau ale datelor, este posibil ca aplicațiile IT să fie supuse riscurilor rezultate din utilizarea IT.

- Proiectarea procedurilor de audit subsecvente.

Exemplu:

Dacă controalele privind procesarea informațiilor depind de controalele generale ale sistemelor informatice, auditorul poate stabili să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele generale ale sistemelor informatice care, ulterior, implică proiectarea testelor de control pentru astfel de controale generale ale sistemelor informatice. Dacă, în aceleași circumstanțe, auditorul stabilește să nu testeze eficacitatea cu care funcționează controalele generale ale sistemelor informatice sau se preconizează că aceste controale vor fi ineficiente,

ar putea fi necesar ca riscurile aferente rezultate din utilizarea IT să fie tratate prin elaborarea de proceduri de fond. Cu toate acestea, este posibil ca riscurile generate de utilizarea IT să nu poată fi tratate atunci când astfel de riscuri sunt aferente riscurilor pentru care doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate. În astfel de circumstanțe, poate fi necesar ca auditorul să ia în considerare implicațiile pentru opinia de audit.

Identificarea aplicațiilor IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT

A167. Pentru aplicațiile IT relevante pentru sistemul informatic, înțelegerea naturii și a complexității proceselor IT specifice și a controalelor generale ale sistemelor informatice pe care entitatea le-a implementat, poate ajuta auditorul la identificarea aplicațiilor IT pe care entitatea se bazează pentru a procesa și menține în mod corespunzător integritatea sistemului informatic al entității. Astfel de aplicații IT pot face obiectul riscurilor generate de utilizarea IT.

A168. Identificarea aplicațiilor IT care fac obiectul riscurilor rezultate din utilizarea IT presupune luarea în considerare a controalelor identificate de auditor deoarece astfel de controale pot presupune utilizarea IT sau bazarea pe IT. Un aspect pe care auditorul se poate concentra este măsura în care o aplicație IT include controale automatizate pe care se bazează conducerea și pe care acesta le-a identificat, inclusiv controale care tratează riscuri pentru care doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate. Auditorul poate de asemenea lua în considerare modul în care informațiile sunt stocate și procesate în sistemul informatic cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații importante și dacă conducerea se bazează pe controale generale ale sistemelor informatice pentru a menține integritatea acelor informații.

A169. Controalele identificate de către auditor pot depinde de rapoartele generate de sistem, caz în care aplicațiile IT care produc acele rapoarte pot face obiectul riscurilor generate de utilizarea IT. În alte cazuri, este posibil ca auditorul să nu planifice să se bazeze pe controalele rapoartelor generate de sistem și intenționează să testeze direct intrările și rezultatele acestor rapoarte, caz în care este posibil ca auditorul să nu identifice aplicațiile IT aferente ca făcând obiectul riscurilor generate de IT.

Adaptabilitate

A170. Nivelul înțelegerii proceselor IT de către auditor, inclusiv măsura în care entitatea are implementate controale generale ale sistemelor informatice, variază în funcție de natura și circumstanțele entității și de mediul IT al acesteia, precum și în funcție de natura și amploarea controalelor identificate de auditor. De asemenea, numărul aplicațiilor IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT variază în funcție de acești factori.

Exemple:

- O entitate care folosește programe informatice comerciale și nu are acces la codul sursă pentru a face modificări la program este puțin probabil să aibă un proces pentru modificările la program, însă poate avea un proces sau proceduri pentru configurarea programelor informatice (de exemplu, planuri de conturi, parametri sau praguri de raportare). În plus, entitatea poate

avea un proces sau proceduri pentru gestionarea accesului la aplicație (de exemplu, o persoană desemnată cu acces administrativ la programele informatice comerciale). În astfel de circumstanțe este puțin probabil ca entitatea să aibă implementate sau să aibă nevoie să implementeze controale generale ale sistemelor informatice.

- În schimb, este mai probabil ca o entitate mai mare să se bazeze pe IT într-o măsură mai mare, iar mediul IT poate avea aplicații IT multiple și procesele IT de gestionare a mediului IT pot fi complexe (de exemplu, există un departament IT dedicat care elaborează și implementează modificări la program și gestionează drepturile de acces), inclusiv faptul că entitatea a implementat controale generale ale sistemelor informatice formale asupra proceselor sale IT.
- Atunci când conducerea nu se bazează pe controale automatizate sau pe controale generale ale sistemelor informatice pentru procesarea tranzacțiilor sau menținerea datelor și auditorul nu a identificat niciun control automatizat sau alte controale ale sistemului de procesare a informațiilor (sau a oricărui sistem care depinde de controalele generale ale sistemelor informatice), auditorul poate planifica să testeze direct orice informație produsă de entitate cu ajutorul IT și este posibil să nu identifice toate aplicațiile IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT.
- Atunci când conducerea se bazează pe o aplicație IT pentru a procesa sau menține datele și volumul datelor este semnificativ, iar conducerea se bazează pe aplicațiile IT pentru a realiza controale automatizate pe care, de asemenea, auditorul le-a identificat, este probabil ca aplicațiile IT să facă obiectul riscurilor generate de utilizarea IT.

A171. Atunci când mediul IT al unei entități este mai complex, identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT, determinarea riscurilor aferente generate de utilizarea IT și identificarea controalelor generale ale sistemelor informatice este probabil să necesite implicarea membrilor echipei cu aptitudini specializate în IT. O astfel de implicare este cel mai probabil esențială și s-ar putea să fie nevoie să fie extinsă în cazul mediilor IT complexe.

Identificarea altor aspecte ale mediului IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT

A172. Alte aspecte ale mediului IT care pot face obiectul riscurilor generate de utilizarea IT includ rețeaua, sistemele de operare și bazele de date și, în anumite circumstanțe, interfețele dintre aplicațiile IT. În general, alte aspecte ale mediului IT nu sunt identificate atunci când auditorul nu identifică aplicațiile IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT. Atunci când auditorul a identificat aplicațiile IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT, este probabil să fie identificate alte aspecte ale mediului IT (de exemplu, baza de date, sistemul de operare, rețeaua), deoarece astfel de aspecte susțin aplicațiile IT identificate și interacționează cu acestea.

Identificarea riscurilor generate de utilizarea IT și a controalelor generale ale sistemelor informatice (A se vedea punctul 26 litera (c))

Anexa 6 prezintă aspectele necesare pentru înțelegerea controalelor generale ale sistemelor informatice.

A173. La identificarea riscurilor generate de utilizarea IT, auditorul poate lua în considerare natura aplicațiilor IT identificate sau alte aspecte ale mediului IT și motivele pentru care acestea fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT. Pentru unele dintre aplicațiile IT identificate sau alte aspecte ale mediului IT, auditorul poate identifica riscurile aplicabile generate de utilizarea IT care sunt aferente în principal accesului neautorizat sau modificărilor neautorizate ale programului și poate trata riscurile aferente modificărilor necorespunzătoare ale datelor (de exemplu, riscul de modificări necorespunzătoare ale datelor prin acces direct la bazele de date sau capacitatea de a manipula direct informațiile).

A174. Amplitudinea și natura riscurilor aplicabile generate de utilizarea IT variază în funcție de natura și circumstanțele aplicațiilor IT identificate și de alte aspecte ale mediului IT. Este posibil să apară riscuri aplicabile IT atunci când entitatea folosește furnizori externi sau interni de servicii pentru aspectele identificate legate de mediul IT (de exemplu, externalizarea găzduirii mediului IT către o terță parte sau utilizarea unui centru de servicii partajate pentru gestionarea centrală a proceselor informatice într-un grup). Riscuri aplicabile generate de utilizarea IT pot fi de asemenea identificate în legătură cu securitatea cibernetică. Este mai probabil să existe mai multe riscuri generate de utilizarea IT atunci când volumul sau complexitatea controalelor automatizate ale aplicațiilor sunt mai mari și conducerea se bazează mai mult pe acele controale pentru procesarea eficientă a tranzacțiilor sau păstrarea în mod adecvat a integrității informațiilor de bază.

Evaluarea proiectării și stabilirea implementării controalelor identificate în componenta activităților de control (A se vedea punctul 26 litera (d))

A175. Evaluarea proiectării unui control identificat implică evaluarea de către auditor a măsurii în care controlul, individual sau în combinație cu alte controale, este capabil să prevină în mod eficient, sau să detecteze și să corecteze, denaturările semnificative (adică obiectivul controlului).

A176. Auditorul determină implementarea unui control identificat prin faptul că stabilește că acel control există și că entitatea îl utilizează. Nu este justificată evaluarea de către auditor a implementării unui control care nu este proiectat eficient. Prin urmare, auditorul evaluează mai întâi proiectarea controlului. Un control proiectat în mod necorespunzător poate reprezenta o deficiență a controlului.

A177. Procedurile de evaluare a riscului pentru obținerea de probe de audit referitoare la proiectarea și implementarea controalelor identificate în componenta activităților de control pot include:

- Interviewarea personalului entității.
- Observarea aplicării controalelor specifice.
- Inspectarea documentelor și rapoartelor.

Cu toate acestea, doar interviewarea nu este suficientă în aceste scopuri.

A178. Auditorul poate preconiza, în baza experienței din auditurile anterioare sau în baza procedurilor de evaluare a riscului pentru perioada curentă, că conducerea nu a proiectat sau implementat în mod eficient controale care să trateze un risc semnificativ. În astfel de situații, procedurile efectuate pentru a trata dispoziția de la punctul 26 litera (d) pot consta în stabilirea faptului că astfel de controale nu au fost proiectate sau implementate eficient. Dacă rezultatele procedurilor indică faptul că controalele

au fost nou-proiectate sau implementate, auditorul trebuie să efectueze procedurile de la punctul 26 literele (b)-(d) asupra controalelor nou-proiectate sau implementate.

- A179. Auditorul poate concluziona că un control, care este proiectat și implementat în mod eficient, poate fi adecvat pentru testare pentru a putea lua în considerare eficacitatea cu care funcționează acesta la elaborarea procedurilor de fond. Totuși, atunci când un control nu este proiectat sau implementat eficient nu există niciun beneficiu în testarea sa. Când auditorul planifică să testeze un control, informația obținută cu privire la măsura în care controlul tratează riscul (riscurile) de denaturare semnificativă este o intrare în evaluarea de către auditor a riscului de control la nivelul aserțiunii.
- A180. Evaluarea proiectării și stabilirea implementării controalelor identificate în componenta activităților de control nu sunt suficiente pentru a testa eficacitatea cu care funcționează acestea. Totuși, pentru controalele automatizate, auditorul poate planifica să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele automatizate prin identificarea și testarea controalelor generale ale sistemelor informatice care asigură operarea consecventă a unui control automatizat în loc să testeze direct eficacitatea cu care funcționează controalele automatizate. Obținerea de probe de audit privind implementarea unui control manual la un anumit moment în timp nu furnizează probe de audit despre eficacitatea cu care funcționează controlul în alte momente din perioada supusă auditului. Testele privind eficacitatea cu care funcționează controalele, inclusiv testele controalelor indirecte, sunt descrise mai detaliat în ISA 330.⁴⁵
- A181. Atunci când auditorul nu planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele identificate, înțelegerea de către auditor poate totuși ajuta la proiectarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente care să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă aferente.

Exemplu:

Rezultatele acestor proceduri de evaluare a riscului pot furniza o bază pentru analiza de către auditor a posibilelor abateri aferente populațiilor la proiectarea eșantioanelor de audit.

Deficiențe de control în cadrul sistemului de control intern al entității (A se vedea punctul 27)

- A182. La evaluarea fiecărei componente a sistemului de control intern al entității⁴⁶, auditorul poate determina că unele dintre politicile entității dintr-o componentă nu sunt corespunzătoare cu natura și circumstanțele entității. O astfel de determinare poate fi un indicator care asistă auditorul la identificarea deficiențelor de control. Dacă auditorul a identificat una sau mai multe deficiențe de control, auditorul poate lua în considerare efectele acelor deficiențe de control la elaborarea procedurilor de audit subsecvente în conformitate cu ISA 330.
- A183. Dacă auditorul a identificat una sau mai multe deficiențe de control, ISA 265⁴⁷ îi impune auditorului să determine dacă, individual sau în combinație, deficiențele reprezintă o deficiență importantă. Auditorul

⁴⁵ ISA 330, punctele 8-11

⁴⁶ Punctele 21 litera (b), 22 litera (b), 24 litera (c), 25 litera (c) și 26 litera (d)

⁴⁷ ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernarea și către conducere*, punctul 8

folosește raționamentul profesional pentru a determina dacă deficiența reprezintă o deficiență de control importantă.⁴⁸

Exemple:

Circumstanțele care pot indica existența unei deficiențe de control importante includ aspecte precum:

- Identificarea fraudei de orice amploare care implică conducerea superioară;
- Procese interne identificate care sunt inadecvate în ceea ce privește raportarea și comunicarea deficiențelor constatate de auditul intern;
- Deficiențe comunicate anterior care nu au fost corectate de conducere în timp util;
- Incapacitatea conducerii de a răspunde la riscuri semnificative, de exemplu, prin faptul că nu pune în aplicare controale asupra riscurilor semnificative; și
- Retratarea situațiilor financiare emise anterior.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctele 28-37)

De ce auditorul identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă

A184. Riscurile de denaturare semnificativă sunt identificate și evaluate pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente necesare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate. Aceste probe îi permit auditorului să exprime o opinie cu privire la situațiile financiare, în condițiile unui nivel acceptabil de scăzut al riscului de audit.

A185. Informațiile colectate prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor sunt utilizate ca probe de audit pentru a furniza baza pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, probele de audit obținute atunci când se evaluează proiectarea controalelor identificate și se stabilește dacă aceste controale au fost implementate în componenta activităților de control sunt utilizate ca probe de audit pentru a sprijini evaluarea riscurilor. Astfel de probe furnizează de asemenea auditorului o bază pentru a proiecta măsurile generale pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare, precum și de a proiecta și efectua proceduri de audit subsecvente a căror natură, plasare în timp și amploare răspund la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii, în conformitate cu ISA 330.

Identificarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 28)

A186. Identificarea riscurilor de denaturare semnificativă se efectuează înainte de luarea în considerare a oricăror controale aferente (de exemplu, riscul inerent) și se bazează pe luarea în considerare

⁴⁸ ISA 265, punctele A6-A7, stabilește că indicatorii deficiențelor importante și aspectele care trebuie luate în considerare atunci când se determină dacă o deficiență, sau o combinație de deficiențe, în controlul intern reprezintă o deficiență importantă.

preliminară de către auditor a denaturărilor care au o posibilitate rezonabilă să apară și să fie semnificative atunci când apar.⁴⁹

A187. Identificarea riscurilor de denaturare semnificativă constituie, de asemenea, baza pentru determinarea de către auditor a aserțiunilor relevante, care îl ajută pe acesta să determine clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații semnificative.

Aserțiuni

De ce auditorul utilizează aserțiuni

A188. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul utilizează aserțiunile pentru a analiza diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea. Aserțiunile pentru care auditorul a identificat riscurile aferente de denaturare semnificativă sunt aserțiuni relevante.

Utilizarea aserțiunilor

A189. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul poate utiliza categoriile de aserțiuni conform celor descrise la punctul A190 literele (a)-(b) sau le poate exprima diferit cu condiția ca toate aspectele descrise mai jos să fie acoperite. Auditorul poate alege să combine aserțiunile cu privire la clasele de tranzacții și evenimente și prezentările de informații aferente cu aserțiunile cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente.

A190. Aserțiunile utilizate de auditor pentru a examina diferitele tipuri de denaturări potențiale care pot apărea se încadrează în următoarele categorii:

- (a) Aserțiuni cu privire la clasele de tranzacții și evenimente, și prezentările de informații aferente, pentru perioada supusă auditului:
 - (i) Apariție – tranzacțiile și evenimentele care au fost înregistrate sau prezentate au avut loc și astfel de tranzacții și evenimente aparțin entității.
 - (ii) Exhaustivitate – toate tranzacțiile și evenimentele care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate și toate prezentările de informații aferente care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
 - (iii) Acuratețe – valorile și alte date cu privire la tranzacțiile și evenimentele înregistrate au fost înregistrate corespunzător și prezentările de informații aferente au fost evaluate și descrise corespunzător.
 - (iv) Delimitare – tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în perioada contabilă corectă.
 - (v) Clasificare – tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în conturile adecvate.
 - (vi) Prezentare – tranzacțiile și evenimentele sunt cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul dispozițiilor cadrului de raportare financiară aplicabil.

⁴⁹ ISA 200, punctul A15 litera (a)

- (b) Aserțiuni cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente la sfârșitul perioadei:
- (i) Existență – există active, datorii și participații în capitalurile proprii.
 - (ii) Drepturi și obligații – entitatea deține sau controlează drepturile asupra activelor, iar datoriile reprezintă obligațiile entității.
 - (iii) Exhaustivitate – toate activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate și toate prezentările de informații aferente care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
 - (iv) Acuratețe, evaluare și alocare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost incluse în situațiile financiare la valorile corespunzătoare și orice ajustări privind evaluarea sau alocarea acestora au fost înregistrate corespunzător, iar prezentările de informații aferente au fost evaluate și descrise în mod corespunzător.
 - (v) Clasificare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost înregistrate în conturile adecvate.
 - (vi) Prezentare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii sunt cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul dispozițiilor cadrului de raportare financiară aplicabil.

A191. Aserțiunile descrise la punctul 190 literele (a)-(b) mai sus, adaptate corespunzător, pot fi de asemenea folosite de auditor pentru a examina diferitele tipuri de denaturări potențiale care pot apărea în prezentarea informațiilor care nu sunt direct aferente claselor de tranzacții, evenimente sau solduri ale conturilor înregistrate.

Exemplu:

Un exemplu de astfel de prezentare de informații include situația când entității i se poate impune, prin cadrul de raportare financiară aplicabil, să descrie expunerea sa la riscurile rezultate din instrumentele financiare, inclusiv cum apar riscurile; obiectivele, politicile și procesele de gestionare a riscurilor; și metodele folosite pentru a evalua riscurile.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A192. Atunci când face aserțiuni referitoare la situațiile financiare ale entităților din sectorul public, în plus față de aserțiunile prezentate la punctul A190 literele (a)-(b), conducerea poate afirma adesea că tranzacțiile și evenimentele s-au derulat în conformitate cu legile, reglementările sau cu altă autoritate. Astfel de aserțiuni pot intra în aria de acoperire a auditului situațiilor financiare.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare (A se vedea punctele 28 litera (a) și 30)

De ce auditorul identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare

A193. Auditorul identifică riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare pentru a determina dacă riscurile au un efect generalizat asupra situațiilor financiare și, prin urmare, este necesar un răspuns general în conformitate cu ISA 330.⁵⁰

A194. Suplimentar, riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare pot afecta de asemenea aserțiunile individuale și identificarea acestor riscuri poate asista auditorul la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și la proiectarea procedurilor de audit subsecvente pentru tratarea riscurilor identificate.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare

A195. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare se referă la riscurile care sunt legate la nivel generalizat de situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri care pot fi identificate cu ajutorul aserțiunilor specifice la nivelul clasei de tranzacții, soldului unui cont sau prezentării de informații (de exemplu, riscul de evitare a controalelor de către conducere). Mai degrabă, acestea reprezintă circumstanțele care pot crește în mod generalizat riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. Evaluarea de către auditor a caracterului general al riscurilor identificate la situațiile financiare sprijină evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare. În alte cazuri, o serie de aserțiuni pot fi, de asemenea, identificate ca fiind susceptibile la risc și, prin urmare, pot afecta identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Exemplu:

Entitatea se confruntă cu pierderi din exploatare și probleme de lichiditate și se bazează pe finanțare care nu a fost încă asigurată. Într-o astfel de situație, auditorul poate stabili că principiul continuității activității reprezintă un risc de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare. În această situație, poate fi necesară aplicarea cadrului contabil utilizând o bază de lichidare, ceea ce ar putea afecta toate aserțiunile în mod generalizat.

A196. Identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare este influențată de înțelegerea de către auditor a sistemului de control intern al entității, în special înțelegerea de către auditor a mediului de control, a procesului de evaluare a riscurilor al entității și a procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern, și:

- Rezultatul evaluărilor aferente prevăzute la punctele 21 litera (b), 22 litera (b), 24 litera (c) și 25 litera (c); și
- Orice deficiențe de control identificate în conformitate cu punctul 27.

⁵⁰ ISA 330, punctul 5

În special, riscurile la nivelul situațiilor financiare pot rezulta din deficiențe în mediul de control sau din evenimente sau condiții externe, cum ar fi condițiile economice în declin.

A197. Riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă pot fi relevante în special pentru analizarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare.

Exemplu:

Auditorul înțelege din interviuri ale conducerii că situațiile financiare vor fi utilizate în discuțiile cu creditorii pentru a obține finanțări suplimentare în vederea menținerii capitalului circulant. Prin urmare, auditorul poate stabili că există o susceptibilitate mai mare la denaturare din cauza factorilor de risc de fraudă care afectează riscul inerent (adică susceptibilitatea situațiilor financiare la denaturări semnificative din cauza riscului de raportare financiară frauduloasă, cum ar fi supraevaluarea activelor și a veniturilor și subevaluarea datoriilor și cheltuielilor pentru a se asigura că finanțarea va fi obținută).

A198. Înțelegerea de către auditor, inclusiv evaluările aferente, a mediului de control și a altor componente ale sistemului de control intern poate ridica îndoieli cu privire la capacitatea auditorului de a obține probe de audit pe care să se bazeze opinia de audit sau care să fie cauza retragerii din misiune în cazul în care acest lucru este permis de legile sau reglementările aplicabile.

Exemple:

- Ca rezultat al evaluării mediului de control al entității, auditorul are îngrijorări legate de integritatea conducerii entității, care pot fi atât de serioase încât să îl facă pe auditor să ajungă la concluzia că riscul privind declarațiile false ale conducerii din situațiile financiare este atât de semnificativ încât nu poate fi desfășurat un audit.
- Ca urmare a evaluării comunicării și sistemului informatic ale entității, auditorul stabilește că modificările semnificative din mediul informatic au fost gestionate prost, cu o supraveghere redusă din partea conducerii și a persoanelor responsabile cu governanța. Auditorul concluzionează că există preocupări importante cu privire la condiția în care se află registrele contabile ale entității și fiabilitatea acestora. În astfel de circumstanțe, auditorul poate stabili că este puțin probabil să fie disponibile suficiente probe de audit adecvate pentru a susține o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare.

A199. ISA 705 (revizuit)⁵¹ stabilește dispoziții și furnizează îndrumări pentru a determina măsura în care este nevoie ca auditorul să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea de a exprima o opinie ori, după cum poate fi necesar în anumite cazuri, să se retragă din misiune atunci când retragerea este posibilă potrivit legilor sau reglementărilor aplicabile.

⁵¹ ISA 705 (revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*

Considerente specifice entităților din sectorul public

A200. Pentru entitățile din sectorul public, identificarea riscurilor la nivelul situațiilor financiare poate include luarea în considerare a aspectelor legate de climatul politic, interesul public și sensibilitatea programului.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 28 litera (b))

Anexa 2 prezintă exemple, în contextul factorilor de risc inerent, de evenimente sau condiții care pot indica susceptibilitate la denaturare care poate fi semnificativă.

A201. Riscurile de denaturare semnificativă care nu sunt legate la nivel generalizat de situațiile financiare sunt riscuri de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Aserțiuni relevante și clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații semnificative (A se vedea punctul 29)

De ce sunt stabilite aserțiuni relevante și clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații importante

A202. Stabilirea aserțiunilor relevante și clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații semnificative constituie baza pentru aria de acoperire a înțelegerii de către auditor a sistemului informatic al entității necesară conform prevederilor de la punctul 25 litera (a). Această înțelegere poate ajuta în continuare auditorul la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea punctul A86).

Instrumente și tehnici automatizate

A203. Auditorul poate utiliza tehnici automatizate pentru a ajuta la identificarea claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații semnificative.

Exemple:

- O populație întreagă de tranzacții poate fi analizată utilizând instrumente și tehnici automatizate pentru a înțelege natura, sursa, dimensiunea și volumul acestora. Prin aplicarea tehnicilor automatizate, auditorul poate, de exemplu, să identifice faptul că un cont cu sold zero la sfârșitul perioadei a fost format din numeroase tranzacții de compensare și înregistrări contabile care au avut loc în cursul perioadei, indicând faptul că soldul unui cont sau clasa de tranzacții poate fi semnificativ(ă) (de exemplu, un cont de compensare a salariilor). Același cont de compensare a salariilor poate identifica, de asemenea, rambursările cheltuielilor către conducere (și alți angajați), ceea ce ar putea reprezenta o prezentare de informații semnificativă din cauza efectuării acestor plăți către părțile afiliate.
- Analizând fluxurile unei populații întregi de tranzacții de venituri, auditorul poate identifica mai ușor o clasă semnificativă de tranzacții care nu au fost identificate anterior.

Prezentarea informațiilor care pot fi semnificative

A204. Prezentarea informațiilor include atât prezentări de informații cantitative, cât și calitative pentru care există una sau mai multe aserțiuni relevante. Exemplele de prezentări de informații care au aspecte calitative și pot avea aserțiuni relevante și, prin urmare, pot fi considerate semnificative de către auditor includ prezentări de informații despre:

- Clauze privind lichiditatea și restricții aferente împrumuturilor pentru o entitate cu dificultăți financiare.
- Evenimente sau circumstanțe care au condus la recunoașterea unei pierderi din depreciere.
- Sursele principale ale incertitudinii estimării, inclusiv ipoteze cu privire la viitor.
- Natura unei modificări a politicii contabile și alte informații relevante impuse de cadrul de raportare financiară aplicabil, în cazul în care, de exemplu, se preconizează că noile dispoziții de raportare financiară vor avea un impact semnificativ asupra poziției financiare și a performanței financiare a entității.
- Angajamente de plată pe bază de acțiuni, inclusiv informații despre modalitatea în care orice sume recunoscute au fost determinate, și alte prezentări de informații relevante.
- Părți afiliate și tranzacții cu părțile afiliate.
- Analiza sensibilității, inclusiv efectele modificărilor ipotezelor utilizate în tehnicile de evaluare ale entității cu scopul de a permite utilizatorilor înțelegerea incertitudinii de la baza evaluării unei sume înregistrate sau prezentate.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Evaluarea riscului inerent (A se vedea punctele 31-33)

Evaluarea probabilității și amplitudinii denaturării (A se vedea punctul 31)

De ce evaluează auditorul probabilitatea și amploarea denaturării

A205. Auditorul evaluează probabilitatea și amploarea denaturării pentru riscurile identificate de denaturare semnificativă, deoarece importanța combinării probabilității apariției unei denaturări și a amplitudinii eventualei denaturări determină unde pe spectrul riscului inerent este evaluat riscul identificat, care informează auditorul cu privire la proiectarea procedurilor subsecvente de audit pentru a trata riscul.

A206. Evaluarea riscului inerent al riscurilor identificate de denaturare semnificativă ajută de asemenea auditorul la determinarea riscurilor semnificative. Auditorul determină riscurile semnificative deoarece răspunsurile specifice la riscurile semnificative sunt impuse conform dispozițiilor din ISA 330 și din alte ISA-uri.

A207. Factorii de risc inerent influențează evaluarea de către auditor a probabilității și amplitudinii denaturării pentru riscurile identificate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii. Cu cât este mai mare gradul în care o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații sunt susceptibile la denaturare semnificativă, cu atât este mai probabil ca evaluarea riscurilor inerente să fie mai ridicată.

Luarea în considerare a gradului în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea unei aserțiuni la denaturare îl ajută pe auditor să evalueze în mod corespunzător riscul inerent pentru riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să proiecteze un răspuns mai precis la un astfel de risc.

Spectrul riscului inerent

- A208. La evaluarea riscului inerent, auditorul folosește raționamentul profesional pentru stabilirea importanței combinației probabilității și amplitudinii unei denaturări.
- A209. Riscul inerent evaluat aferent unui risc specific de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii reprezintă un raționament într-un interval, de la mic la mare, în spectrul riscului inerent. Raționamentul cu privire la locul de evaluare a riscului inerent în intervalul de risc poate varia în funcție de natura, dimensiunea și complexitatea entității și ia în considerare probabilitatea și amploarea evaluate ale denaturării și factorii de risc inerent.
- A210. Atunci când analizează probabilitatea unei denaturări, auditorul ia în considerare posibilitatea apariției unei denaturări în baza analizării factorilor de risc inerent.
- A211. Atunci când analizează amploarea unei denaturări, auditorul ia în considerare aspectele calitative și cantitative ale posibilei denaturări (adică denaturările în aserțiuni cu privire la clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații pot fi considerate ca fiind semnificative în funcție de dimensiune, natură sau circumstanțe).
- A212. Auditorul utilizează importanța combinației probabilității și amplitudinii unei posibile denaturări pentru a determina care este poziția riscului inerent pe scara (adică intervalul) riscului inerent. Cu cât este mai mare combinația de probabilitate și amploare, cu atât este mai mare evaluarea riscului inerent; cu cât este mai mică combinația de probabilitate și amploare, cu atât este mai mică evaluarea riscului inerent.
- A213. Pentru ca un risc să fie evaluat ca fiind mai ridicat pe scara riscului inerent, aceasta nu înseamnă că atât amploarea, cât și probabilitatea trebuie evaluate ca fiind ridicate. Mai degrabă, intersecția amplitudinii și probabilității denaturării semnificative pe scara riscului inerent este cea care va determina dacă riscul inerent evaluat este mai mare sau mai mic pe scara riscului inerent. O evaluare mai mare a riscurilor inerente poate rezulta, de asemenea, din combinații diferite de probabilitate și amploare, de exemplu, o evaluare mai mare a riscurilor inerente ar putea rezulta dintr-o probabilitate mai mică, dar de o magnitudine foarte mare.
- A214. În vederea elaborării unor strategii adecvate pentru a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul poate desemna riscuri de denaturare semnificativă în cadrul categoriilor pe scara riscului inerent, pe baza evaluării riscului inerent. Aceste categorii pot fi descrise în moduri diferite. Indiferent de metoda de clasificare utilizată, evaluarea de către auditor a riscului inerent este adecvată atunci când proiectarea și implementarea unor proceduri de audit subsecvente pentru a aborda riscurile identificate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii răspund în mod adecvat la evaluarea riscului inerent și la motivele care stau la baza acestei evaluări.

Riscurile generalizate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 31 litera (b))

A215. La evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunii, auditorul poate concluziona că anumite riscuri de denaturare semnificativă sunt corelate mai generalizat cu situațiile financiare ca întreg și pot afecta multe aserțiuni, caz în care auditorul poate actualiza identificarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare.

A216. În circumstanțele în care riscurile de denaturare semnificativă sunt identificate drept riscuri la nivelul situațiilor financiare datorită caracterului lor generalizat asupra unui număr de aserțiuni și sunt identificabile cu anumite aserțiuni, auditorul trebuie să ia în considerare acele riscuri atunci când evaluează riscul inerent aferent riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A217. În exercitarea raționamentului profesional pentru evaluarea riscului de denaturare semnificativă, auditorii din sectorul public pot lua în considerare complexitatea reglementărilor și a directivelor și riscurile de neconformitate cu autoritățile.

Riscuri semnificative (A se vedea punctul 32)

De ce sunt determinate riscurile semnificative și implicațiile pentru audit

A218. Determinarea riscurilor semnificative îi permite auditorului să-și concentreze atenția mai mult asupra acelor riscuri care sunt la nivelul cel mai mare pe scara riscului inerent, prin aplicarea anumitor răspunsuri necesare, inclusiv:

- Trebuie identificate controalele care tratează riscurile semnificative în conformitate cu punctul 26 litera (a) subpunctul (i), având obligația de a evalua dacă controlul a fost proiectat eficient și implementat în conformitate cu prevederile de la punctul 26 litera (d).
- ISA 330 prevede testarea controalelor care tratează riscurile semnificative în perioada curentă (atunci când auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea cu care funcționează astfel de controale) și planificarea și efectuarea unor proceduri de fond ca răspuns specific la riscurile semnificative identificate.⁵²
- Conform ISA 330, cu cât este mai ridicat riscul evaluat de auditor, cu atât auditorul trebuie să obțină probe de audit mai convingătoare.⁵³
- ISA 260 (revizuit) impune auditorului să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la riscurile semnificative identificate de către auditor.⁵⁴
- ISA 701 impune auditorului să ia în considerare riscurile semnificative la determinarea acelor aspecte care necesită atenția sporită a auditorului, aspecte ce pot fi aspecte-cheie de audit.⁵⁵

⁵² ISA 330, punctele 15 și 21

⁵³ ISA 330, punctul 7 litera (b)

⁵⁴ ISA 260 (revizuit), punctul 15

⁵⁵ ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*, punctul 9

- Revizuirea la timp a documentației de audit de către partenerul de misiune, în stadiile corespunzătoare din decursul auditului, permite rezolvarea unor aspecte semnificative, inclusiv a riscurilor semnificative, în timp util la data raportului auditorului sau anterior acesteia, spre satisfacția partenerului de misiune.⁵⁶
- ISA 600 prevede o implicare mai mare a partenerului de misiune la nivelul grupului dacă riscul semnificativ este aferent unei componente în cadrul unui audit al grupului și partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să direcționeze activitatea care trebuie efectuată la nivelul componentei de către auditorul componentei.⁵⁷

Determinarea riscurilor semnificative

A219. La determinarea riscurilor semnificative, auditorul poate mai întâi să identifice acele riscuri de denaturare semnificativă tratate care au fost evaluate la nivelul de sus pe scara riscului inerent pentru a forma baza pentru a stabili riscurile care pot fi cel mai aproape de pragul de sus. Poziționarea în apropiere de pragul de sus al scării riscului inerent va diferi de la entitate la entitate și nu va fi neapărat aceeași pentru o entitate de la o perioadă la alta. Acest lucru poate depinde de natura și circumstanțele entității pentru care este evaluat riscul.

A220. Determinarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă care sunt aproape de pragul de sus al spectrului riscului inerent și prin urmare sunt riscuri semnificative este un aspect ce ține de raționamentul profesional, cu excepția cazului în care riscul este un tip de risc specific care trebuie tratat drept risc semnificativ în conformitate cu dispozițiile din alt ISA. ISA 240 furnizează dispoziții și îndrumări suplimentare în legătură cu identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.⁵⁸

Exemplu:

- Numerarul la un comerciant en détail ar fi în mod obișnuit determinat ca având o probabilitate mare de denaturare (cauzată de riscul ca numerarul să fie deturnat), cu toate acestea amploarea ar fi în mod normal foarte scăzută (cauzată de cantitatea redusă de numerar disponibil în magazine). Este puțin probabil ca rezultatul combinării acestor doi factori pe scara riscului inerent să determine existența numerarului ca fiind risc semnificativ.
- O entitate se află în negocieri pentru a vinde un segment de activitate. Auditorul analizează efectul asupra deprecierii fondului comercial și poate determina că există o probabilitate mare de posibilă denaturare și o amploare mare cauzate de impactul factorilor de risc inerent de subiectivism, incertitudine și susceptibilitate la subiectivismul conducerii sau a altor factori de risc de fraudă. Aceasta poate avea drept rezultat determinarea deprecierii fondului comercial ca fiind un risc semnificativ.

⁵⁶ ISA 220, punctele 17 și A19

⁵⁷ ISA 600, punctele 30 și 31

⁵⁸ ISA 240, punctele 26-28

A221. Auditorul ia de asemenea în considerare efectele relative ale factorilor de risc inerent atunci când evaluează riscul inerent. Cu cât efectul factorilor de risc inerent este mai scăzut, cu atât este mai probabil ca riscul evaluat să fie mai scăzut. Riscurile de denaturare semnificativă care pot fi evaluate ca având un risc inerent mai mare și care, prin urmare, pot fi determinate ca fiind un risc semnificativ pot apărea din aspecte precum:

- Tranzacții pentru care există mai multe tratamente contabile acceptabile, astfel încât este implicată subiectivitatea.
- Estimări contabile care au o mare incertitudine a estimării sau modele complexe.
- Complexitatea colectării și prelucrării datelor pentru a justifica soldurile conturilor.
- Solduri ale conturilor sau prezentări de informații cantitative care presupun calcule complexe.
- Principii contabile care pot face obiectul unor interpretări diferite.
- Modificări ale activității entității care implică modificări ale contabilității, de exemplu, fuziuni și achiziții.

Riscuri pentru care doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate (A se vedea punctul 33)

De ce se impune identificarea riscurilor pentru care doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate

A222. Având în vedere natura unui risc de denaturare semnificativă și activitățile de control care tratează acel risc, în unele circumstanțe, singura cale de a obține suficiente probe de audit adecvate este de a testa eficacitatea cu care funcționează controalele. În consecință există o dispoziție pentru auditor de a identifica orice astfel de risc având în vedere implicațiile pentru proiectarea și efectuarea procedurilor de audit subsecvente în conformitate cu ISA 330 privind tratarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

A223. Punctul 26 litera (a) subpunctul (iii) impune, de asemenea, identificarea controalelor care tratează riscurile pentru care doar procedurile de fond nu pot furniza suficiente probe de audit adecvate deoarece auditorul trebuie, în conformitate cu ISA 330⁵⁹, să proiecteze și să efectueze teste ale acestor controale.

Determinarea riscurilor pentru care doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate

A224. În cazul în care tranzacțiile comerciale de rutină sunt supuse unei procesări foarte automatizate, cu o intervenție manuală redusă sau inexistentă, este probabil să nu fie posibilă efectuarea doar a procedurilor de fond în ceea ce privește riscul. Acesta poate fi cazul în circumstanțele în care o cantitate semnificativă de informații ale unei entități sunt inițiate, înregistrate, prelucrate sau raportate doar

⁵⁹ ISA 330, punctul 8

în format electronic, cum ar fi într-un sistem informatic care implică un grad ridicat de integrare a aplicațiilor sale informatice. În astfel de cazuri:

- Probele de audit pot fi disponibile doar în format electronic și suficiența și gradul de adecvare ale acestora depind, de obicei, de eficacitatea controalelor asupra acurateții și exhaustivității probelor.
- Potențialul apariției și nedetectării inițierii sau modificării necorespunzătoare a informațiilor poate fi mai mare în cazul în care controalele adecvate nu funcționează în mod eficiente.

Exemplu:

În general, nu este posibilă obținerea de suficiente probe de audit adecvate referitoare la venituri pentru o entitate de telecomunicații doar pe baza unor proceduri de fond. Această imposibilitate apare deoarece probele despre apeluri sau date nu există într-o formă observabilă. În schimb, testarea controalelor de fond este efectuată de obicei pentru a stabili că inițierea și încheierea apelurilor și activitatea de date sunt captate corect (de exemplu, minute ale convorbirilor sau volumul descărcărilor) și înregistrate corect în sistemul de facturare al entității.

A225. ISA 540 (revizuit) furnizează îndrumări suplimentare pentru estimările contabile cu privire la riscurile pentru care doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate.⁶⁰ În ceea ce privește estimările contabile, acestea nu pot fi limitate la prelucrarea automatizării, ci se pot fi aplica și modelelor complexe.

Evaluarea riscului de control (A se vedea punctul 34)

A226. Planurile auditorului de testare a eficacității cu care funcționează controalele se bazează pe preconizarea că acestea funcționează eficient și aceasta va reprezenta baza pentru evaluarea de către auditor a riscului de control. Preconizarea inițială cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele se bazează pe evaluarea de către auditor a proiectării, și stabilirea implementării, controalelor identificate în componenta activităților de control. Odată ce auditorul a testat eficacitatea cu care funcționează controalele în conformitate cu ISA 330, auditorul va putea să confirme preconizarea inițială despre eficacitatea cu care funcționează controalele. Dacă controalele nu funcționează eficient conform preconizării, auditorul va trebui să revizuiască evaluarea privind riscul de control în conformitate cu prevederile de la punctul 37.

A227. Evaluarea de către auditor a riscului de control poate fi efectuată în diferite moduri în funcție de tehnicile și metodologiile de audit preferate și poate fi exprimată în diferite moduri.

A228. Dacă auditorul intenționează să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele, poate fi necesară testarea unei combinații de controale pentru a confirma preconizarea auditorului că controalele funcționează eficient. Auditorul poate testa atât controalele directe, cât și pe cele indirecte, inclusiv controalele generale ale sistemelor informatice, și, în caz afirmativ, poate lua în considerare efectul

⁶⁰ ISA 540 (revizuit), punctele A87-A89

preconizat combinat al controalelor atunci când evaluează riscul de control. În măsura în care controlul care urmează să fie testat nu tratează pe deplin riscul inerent evaluat, auditorul stabilește implicațiile asupra proiectării unor proceduri de audit subsecvente pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut.

A229. În cazul în care auditorul intenționează să testeze eficacitatea cu care funcționează un control automatizat, auditorul poate planifica, de asemenea, să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele generale ale sistemelor informatice relevante care sprijină funcționarea continuă a acestui control automatizat pentru a trata riscurile care decurg din utilizarea IT și să ofere o bază pentru așteptarea auditorului cu privire la funcționarea eficientă a controlului automatizat pe parcursul întregii perioade. În cazul în care auditorul se așteaptă ca controalele generale ale sistemelor informatice conexe să fie ineficiente, această determinare poate afecta evaluarea de către auditor a riscului de control la nivelul aserțiunii, iar procedurile de audit subsecvente ale auditorului ar putea necesita includerea procedurilor de fond pentru a trata riscurile aplicabile rezultate din utilizarea IT. Îndrumări suplimentare cu privire la procedurile pe care auditorul le poate efectua în aceste circumstanțe sunt furnizate în ISA 330.⁶¹

Evaluarea probelor de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului (A se vedea punctul 35)

De ce evaluează auditorul probele de audit din procedurile de evaluare a riscului

A230. Informațiile obținute prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor furnizează baza pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Aceasta furnizează baza pentru proiectarea de către auditor a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă, la nivelul aserțiunilor, în conformitate cu ISA 330. În consecință, probele de audit obținute din proceduri de evaluare a riscului furnizează o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzate fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor.

Evaluarea probelor de audit

A231. Probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului cuprind atât informații care susțin și coroborează aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni.⁶²

Scepticismul profesional

A232. La evaluarea probelor de audit obținute din procedurile de evaluare a riscurilor, auditorul analizează dacă s-a obținut o înțelegere suficientă a entității și a mediului acesteia, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității pentru a putea identifica riscurile de denaturare semnificativă, precum și dacă există probe contradictorii care ar putea indica un risc de denaturare semnificativă.

⁶¹ ISA 330, punctele A29-A30

⁶² ISA 500, punctul A1

Clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații care nu sunt importante, dar care sunt semnificative (A se vedea punctul 36)

A233. După cum se explică în ISA 320⁶³, pragul de semnificație și riscul de audit sunt luate în considerare la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă din clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații. Stabilirea de către auditor a pragului de semnificație este un aspect ce ține de raționamentul profesional și este afectată de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare ale utilizatorilor situațiilor financiare.⁶⁴ În sensul prezentului ISA și al punctului 18 din ISA 330, clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații sunt semnificative dacă omiterea, denaturarea sau ascunderea informațiilor despre acestea ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare ca întreg.

A234. Pot fi clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații care sunt semnificative, însă nu au fost determinate ca fiind clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații importante (adică nu au fost identificate aserțiuni relevante).

Exemplu:

Entitatea poate avea o prezentare cu privire la compensația membrilor executivului pentru care auditorul nu a identificat un risc de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, auditorul poate determina că această prezentare este semnificativă în baza considerentelor de la punctul A233.

A235. Procedurile de audit pentru a trata clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații care sunt semnificative, dar nu sunt determinate ca fiind importante sunt tratate în ISA 330.⁶⁵ Atunci când o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații este determinat(ă) ca fiind important(ă) conform prevederilor de la punctul 29, clasa de tranzacții, soldul contului sau prezentarea de informații este de asemenea o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații semnificativ(ă) în sensul punctului 18 din ISA 330.

Revizuirea evaluării riscului (A se vedea punctul 37)

A236. În timpul auditului, este posibil ca în atenția auditorului să ajungă informații noi sau alte informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor.

Exemplu:

Evaluarea riscurilor de către entitate se poate baza pe supoziția că anumite controale funcționează eficient. În efectuarea testelor privind acele controale, auditorul poate obține probe de audit conform cărora acestea nu au funcționat eficient la momente relevante din timpul auditului. În mod similar, în derularea de proceduri de fond, auditorul poate detecta denaturări care sunt mai mari ca

⁶³ ISA 320, punctul A1

⁶⁴ ISA 320, punctul 4

⁶⁵ ISA 330, punctul 18

volum sau frecvență decât s-ar fi așteptat în concordanță cu evaluările riscurilor de către auditor. În astfel de circumstanțe, se poate ca evaluarea riscurilor să nu reflecte adecvat circumstanțele reale ale entității și procedurile de audit subsecvente planificate să nu fie eficiente în detectarea denaturărilor semnificative. Punctele 16 și 17 din ISA 330 furnizează îndrumări suplimentare cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele.

Documentarea (A se vedea punctul 38)

A237. Pentru auditurile recurente, o anumită parte a documentației poate fi folosită și pentru perioada următoare, actualizată după caz, pentru a reflecta modificările activităților sau proceselor entității.

A238. ISA 230 menționează faptul că, printre alte considerente, deși s-ar putea să nu existe o singură modalitate de documentare a exercitării scepticismului profesional de către auditor, documentația de audit poate, cu toate acestea, să furnizeze probe ale exercitării scepticismului profesional de către auditor.⁶⁶ De exemplu, în cazul în care probele de audit obținute în urma procedurilor de evaluare a riscurilor includ elemente care confirmă și contrazic afirmațiile conducerii, documentația poate include modul în care auditorul a evaluat aceste elemente, inclusiv raționamentele profesionale utilizate pentru a evalua dacă probele de audit oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă. Exemplele de alte dispoziții din prezentul ISA pentru care documentarea poate furniza probe ale exercitării scepticismului profesional de către auditor includ:

- Punctul 13, care îi solicită auditorului să proiecteze și să efectueze proceduri de evaluare a riscului într-o manieră care să nu încline spre obținerea de probe de audit coroborative sau spre excluderea probelor de audit care ar putea fi contradictorii;
- Punctul 17, care îi solicită auditorului o discuție între membrii-cheie ai echipei misiunii despre aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea la denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale entității;
- Punctele 19 litera (b) și 20, care îi solicită auditorului să înțeleagă motivele care stau la baza oricăror modificări ale politicilor contabile ale entității și să evalueze dacă politicile contabile ale entității sunt adecvate și în concordanță cu cadrul de raportare financiară aplicabil;
- Punctele 21 litera (b), 22 litera (b), 23 litera (b), 24 litera (c), 25 litera (c), 26 litera (d) și 27, care îi solicită auditorului să evalueze, pe baza înțelegerii obținute, dacă componentele sistemului de control intern al entității sunt adecvate circumstanțelor entității, având în vedere natura și complexitatea entității, și să stabilească dacă a fost identificată una dintre multiplele deficiențe de control;
- Punctul 35, care îi solicită auditorului să ia în considerare toate probele de audit obținute în urma procedurilor de evaluare a riscurilor, indiferent că sunt coroborative sau sunt contradictorii cu afirmațiile conducerii, și să evalueze dacă probele de audit obținute în urma procedurilor

⁶⁶ ISA 230, punctul A7

de evaluare a riscurilor oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă; și

- Punctul 36, care îi solicită auditorului să evalueze, după caz, dacă determinarea de către auditor a faptului că nu există riscuri de denaturare semnificativă pentru o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații semnificativ(ă) rămâne adecvată.

Adaptabilitate

A239. Determinarea modalității în care sunt documentate dispozițiile de la punctul 38 rămâne la latitudinea auditorului, care va utiliza raționamentul profesional.

A240. O documentație mai detaliată, care este suficientă pentru a permite unui auditor cu experiență, fără experiență anterioară în ceea ce privește auditul, să înțeleagă natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate, poate fi necesară pentru a susține justificarea unor raționamente dificile făcute.

A241. Pentru auditurile entităților mai puțin complexe, forma și amploarea documentației pot fi simple și relativ pe scurt. Forma și amploarea documentației auditorului sunt influențate de natura, dimensiunea și complexitatea entității și sistemului său de control intern, de disponibilitatea informațiilor furnizate de către entitate și de metodologia de audit și tehnologia utilizate pe parcursul auditului. Nu este necesară documentarea tuturor cunoștințelor pe care auditorul le-a dobândit despre entitate și despre aspectele legate de aceasta. Principalele elemente⁶⁷ ale înțelegerii documentate de auditor le includ pe cele pe care auditorul și-a bazat evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, auditorului nu i se impune să documenteze modul în care a fost luat în considerare fiecare factor de risc inerent la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Exemplu:

În auditurile entităților mai puțin complexe, documentația de audit poate fi încorporată în documentația auditorului cu privire la strategia generală și planul de audit.⁶⁸ În mod similar, de exemplu, rezultatele evaluării riscurilor pot fi documentate separat sau pot fi documentate ca parte a documentației auditorului cu privire la procedurile de audit subsecvente.⁶⁹

⁶⁷ ISA 230, punctul 8

⁶⁸ ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctele 7, 9 și A11

⁶⁹ ISA 330, punctul 28

Anexa 1

(A se vedea punctele A61-A67)

Aspecte de avut în vedere pentru înțelegerea entității și a modelului său de afaceri

Prezenta anexă explică obiectivele și aria de acoperire ale modelului de afaceri al entității și oferă exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare la înțelegerea activităților entității care ar putea fi incluse în modelul de afaceri. Înțelegerea de către auditor a modelului de afaceri al entității și a modului în care acesta este afectat de strategia de afaceri și de obiectivele de afaceri ale entității îl poate ajuta pe auditor să identifice riscurile de afaceri care ar putea afecta situațiile financiare. În plus, aceasta îl poate ajuta pe auditor la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Obiectivele și aria de acoperire ale modelului de afaceri al unei entități

1. Modelul de afaceri al unei entități descrie modul în care o entitate ia în considerare, de exemplu, structura sa organizațională, activitățile sau aria de acoperire a acestora, liniile de activitate (inclusiv concurenții și clienții aferenți), procesele, oportunitățile de creștere, globalizarea, dispozițiile de reglementare și tehnologiile. Modelul de afaceri al entității descrie modul în care entitatea creează, menține și colectează valoare financiară sau o valoare mai generală pentru părțile sale interesate.
2. Strategiile reprezintă abordările prin care conducerea planifică să realizeze obiectivele entității, inclusiv modul în care entitatea planifică să trateze riscurile și oportunitățile cu care se confruntă. Strategiile unei entități sunt modificate în timp de către conducere pentru a răspunde modificărilor obiectivelor sale și modificărilor circumstanțelor interne și externe în care își desfășoară activitatea.
3. O descriere a unui model de afaceri include, de obicei:
 - Aria de acoperire a activităților entității și motivul acestora.
 - Structura entității și amploarea activităților sale.
 - Piețele sau sferile geografice ori demografice, precum și părțile din lanțul valoric în care își desfășoară activitatea, modul în care interacționează cu acele piețe sau sfere (principalele produse, segmente de clienți și metode de distribuție) și baza pe care concurează.
 - Procesele de afaceri sau de exploatare ale entității (de exemplu, investiții, finanțare și procese de exploatare) implicate în desfășurarea activităților sale, cu concentrare pe acele părți din procesele de afaceri care sunt importante pentru crearea, menținerea sau colectarea valorii.
 - Resursele (de exemplu, financiare, umane, intelectuale, de mediu și tehnologice) și alte intrări și relații (de exemplu, clienți, concurenți, furnizori și angajați) care sunt necesare sau importante pentru succesul său.
 - Modul în care modelul de afaceri al entității integrează utilizarea IT în interacțiunile sale cu clienții, furnizorii, creditorii și alte părți interesate prin interfețele IT și alte tehnologii.
4. Un risc al afacerii poate avea o consecință imediată pentru riscul de denaturare semnificativă pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații la nivelul aserțiunilor sau la

nivelul situațiilor financiare. De exemplu, riscul afacerii care rezultă dintr-o cădere semnificativă a valorilor de pe piața imobiliară poate amplifica riscul unor denaturări semnificative asociate aserțiunii de evaluare pentru un creditor care acordă împrumuturi cu garanții ipotecare pe termen mediu. Totuși, același risc, în special în combinație cu un declin economic sever care sporește concomitent riscul de bază al pierderilor din creditare pentru întreaga durată de viață asociate împrumuturilor sale, poate avea, de asemenea, consecințe pe termen mai lung. Expunerea netă rezultantă la pierderile din creditare poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. În această situație, ar putea exista implicații asupra concluziei conducerii și a auditorului cu privire la gradul de adecvare al utilizării de către entitate a principiului continuității activității și asupra determinării măsurii în care există o incertitudine semnificativă. Măsura în care un risc al afacerii poate avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă este, deci, luată în considerare din perspectiva circumstanțelor entității. **Anexa 2** oferă exemple de evenimente și condiții care pot genera riscuri de denaturare semnificativă.

Activitățile entității

5. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea activităților entității (incluse în modelul de afaceri al entității) cuprind:
 - (a) Operațiuni de afaceri precum:
 - o Natura surselor de venit, a produselor sau serviciilor și a piețelor, inclusiv implicarea în activități de comerț electronic, precum activități de vânzare și marketing prin internet.
 - o Derularea operațiunilor (de exemplu, etape și metode de producție sau activități expuse riscurilor de mediu).
 - o Alianțe, asocieri în participație și activități de externalizare.
 - o Dispersarea geografică și segmentarea pe domenii de activitate.
 - o Amplasamentul facilităților de producție, al depozitelor și birourilor și amplasamentul și cantitățile stocurilor.
 - o Clienții principali și furnizorii importanți de bunuri și servicii, acordurile de muncă (inclusiv existența unor contracte colective, a unor pensii și a altor beneficii postangajare, a unor opțiuni de cumpărare de acțiuni sau acorduri privind stimulente sub formă de bonusuri și a unor reglementări guvernamentale legate de muncă).
 - o Activități și cheltuieli de cercetare și dezvoltare.
 - o Tranzacții cu părțile afiliate.
 - (b) Investiții și activități de investiții, precum:
 - o Achiziții sau dezinvestiții planificate sau efectuate recent.
 - o Investiții și cesionări de titluri de valoare și împrumuturi.

- o Activități de investiții de capital.
 - o Investiții în entități neconsolidate, inclusiv parteneriate asupra cărora nu se deține controlul, asocieri în participație și entități cu scop special asupra cărora nu se deține controlul.
- (c) Finanțări și activități de finanțare, precum:
- o Structura acționariatului din filialele și entitățile asociate principale, inclusiv structuri consolidate și neconsolidate.
 - o Structura datoriilor și termenele aferente, inclusiv angajamentele de finanțare extrabilanțiere și contractele de leasing.
 - o Beneficiarii reali (de exemplu, locali, străini, reputația și experiența în afaceri) și părțile afiliate.
 - o Utilizarea instrumentelor financiare derivate.

Natura entităților cu scop special

6. O entitate cu scop special (denumită uneori vehicul cu scop special) este o entitate care este, în general, înființată pentru un scop restrâns și bine definit, de exemplu, pentru a realiza un contract de leasing sau o securizare de active financiare sau pentru a desfășura activități de cercetare și dezvoltare. Aceasta poate lua forma unei corporații, a unui trust, a unui parteneriat sau a unei entități fără personalitate juridică. Adeseori, entitatea în numele căreia a fost creată entitatea cu scop special îi poate transfera activele acesteia din urmă (de exemplu, ca parte a unei tranzacții de derecunoaștere care implică active financiare), poate obține dreptul de a utiliza activele acesteia sau de a-i furniza servicii acesteia, în timp ce alte părți pot asigura finanțarea ei. Așa cum indică ISA 550, în anumite circumstanțe, o entitate cu scop special poate fi o parte afiliată a entității.⁷⁰
7. Cadrele de raportare financiară specifică deseori condiții detaliate care sunt considerate echivalente controlului sau circumstanțe în care entitatea cu scop special ar trebui să fie luată în considerare pentru consolidare. Interpretarea dispozițiilor acestor cadre presupune, deseori, o cunoaștere detaliată a acordurilor relevante care implică entitatea cu scop special.

⁷⁰ ISA 550, punctul A7

Anexa 2

(A se vedea punctele 12 litera (f), 19 litera (c), A7-A8, A85-A89)

Înțelegerea factorilor de risc inerent

Prezenta anexă oferă explicații suplimentare privind factorii de risc inerent, precum și aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare la înțelegerea și aplicarea factorilor de risc inerent în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune.

Factorii de risc inerent

1. Factorii de risc inerent sunt caracteristici ale evenimentelor sau condițiilor care afectează susceptibilitatea la denaturare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, a unei aserțiuni despre o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații, înainte de a lua în considerare controalele. Astfel de factori pot fi calitativi sau cantitativi și includ complexitatea, subiectivitatea, schimbarea, incertitudinea sau susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau alți factori de risc de fraudă⁷¹ în măsura în care afectează riscul inerent. Pentru a înțelege entitatea și mediul său, precum și cadrul de raportare financiară aplicabil și politicile contabile ale entității, în conformitate cu punctul 19 literele (a)-(b), auditorul înțelege, de asemenea, modul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor la întocmirea situațiilor financiare.
2. Factorii de risc inerent aferenți întocmirii informațiilor prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil (denumite la acest punct „informații prevăzute”) includ:
 - *Complexitatea* – rezultă fie din natura informațiilor, fie din modul în care sunt întocmite informațiile prevăzute, inclusiv atunci când aceste procese de întocmire sunt în mod inerent mai dificil de aplicat. De exemplu, complexitatea poate apărea:
 - La calcularea provizioanelor pentru rabaturi acordate de furnizori, deoarece poate fi necesar să se ia în calcul termenele comerciale diferite convenite cu mulți furnizori diferiți sau multe termene comerciale interconectate care sunt toate relevante pentru calcularea rabaturilor datorate; sau
 - Atunci când există multe surse de date potențiale, cu caracteristici diferite utilizate în realizarea unei estimări contabile, procesarea acelor date presupune mulți pași interconecți și, prin urmare, datele sunt, în mod inerent, mai dificil de identificat, colectat, accesat, înțeles sau procesat.
 - *Subiectivitatea* – rezultă din limitările inerente ale capacității de a întocmi informațiile prevăzute într-o manieră obiectivă, ca urmare a limitărilor în ceea ce privește disponibilitatea cunoștințelor sau informațiilor, astfel încât ar putea fi necesar(ă) o alegere sau un raționament subiectiv din partea conducerii cu privire la abordarea adecvată care ar trebui adoptată și la informațiile rezultate care ar trebui incluse în situațiile financiare. Ca urmare a abordărilor diferite față

⁷¹ ISA 240, punctele A24-A27

de întocmirea informațiilor prevăzute, ar putea apărea rezultate diferite în urma aplicării co-respunzătoare a dispozițiilor din cadrul de raportare financiară aplicabil. Pe măsură ce limitările legate de date sau de cunoștințe cresc, vor crește și subiectivitatea raționamentelor care ar putea fi realizate de persoane independente și cu cunoștințe rezonabile și diversitatea rezultatelor posibile ale acelor raționamente.

- *Schimbarea* – rezultă din evenimente sau condiții care, în timp, afectează activitatea entității sau aspectele economice, contabile, de reglementare, aferente domeniului de activitate sau alte aspecte ale mediului în care aceasta își desfășoară activitatea, atunci când efectele acestor evenimente sau condiții sunt reflectate în informațiile prevăzute. Astfel de evenimente sau condiții pot apărea în timpul perioadelor de raportare financiară sau între acestea. De exemplu, schimbarea poate fi rezultatul evoluției dispozițiilor din cadrul de raportare financiară aplicabil, a entității și a modelului său de afaceri sau a mediului în care aceasta își desfășoară activitatea. Astfel de schimbări pot afecta ipotezele și raționamentele conducerii, inclusiv în ceea ce privește selectarea politicilor contabile de către conducere, modul în care sunt realizate estimările contabile sau modul în care sunt determinate prezentările de informații conexe.
- *Incertitudinea* – apare atunci când informațiile prevăzute nu pot fi întocmite doar pe baza unor date suficient de precise și de detaliate care pot fi verificate prin observare directă. În aceste circumstanțe, poate fi necesară adoptarea unei abordări care să aplice cunoștințele disponibile pentru a întocmi informațiile utilizând date observabile suficient de precise și de detaliate, în măsura în care sunt disponibile astfel de date, și ipoteze rezonabile susținute de datele disponibile cele mai adecvate, atunci când nu sunt disponibile astfel de date. Restricțiunile cu privire la disponibilitatea cunoștințelor sau a datelor, care nu intră sub controlul conducerii (sub rezerva restricțiilor referitoare la costuri, după caz), sunt surse de incertitudine, iar efectul lor asupra întocmirii informațiilor prevăzute nu poate fi eliminat. De exemplu, incertitudinea estimării apare atunci când valoarea monetară necesară nu poate fi determinată cu exactitate, iar rezultatul efectiv al estimării nu este cunoscut înainte de data la care sunt finalizate situațiile financiare.
- *Susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de alți factori de risc de fraudă în măsura în care afectează riscul inerent* – susceptibilitatea la subiectivismul conducerii rezultă din condiții care creează susceptibilitate la un eșec intenționat sau neintenționat al conducerii în ceea ce privește păstrarea neutralității la întocmirea informațiilor. Subiectivismul conducerii este adeseori asociat cu anumite condiții care au potențialul de a determina conducerea să nu își păstreze neutralitatea în exercitarea raționamentului (indicatori ai unui posibil subiectivism al conducerii), care ar putea conduce la o denaturare semnificativă a informațiilor, care ar fi frauduloasă dacă ar fi intenționată. Astfel de indicatori includ stimulentele sau presiunile în măsura în care afectează riscul inerent (de exemplu, ca urmare a motivației de a obține un rezultat dorit, cum ar fi o țintă de profit sau un coeficient dorit al capitalului) și oportunitatea de a nu-și păstra neutralitatea. Factorii relevanți pentru susceptibilitatea la denaturări cauzate de fraudă care iau forma unei raportări financiare frauduloase sau a unei însușiri necuvenite a activelor sunt descriși la punctele A1-A5 din ISA 240.

3. Atunci când complexitatea este un factor de risc inerent, poate exista o nevoie inerentă de procese mai complexe pentru întocmirea informațiilor, iar astfel de procese pot fi inerent mai dificil de aplicat. Prin urmare, aplicarea lor poate necesita aptitudini sau cunoștințe specializate și poate impune utilizarea unui expert al conducerii.
4. Atunci când raționamentul conducerii este mai subiectiv, poate crește, de asemenea, și susceptibilitatea la denaturări cauzate de subiectivismul conducerii, intenționat sau nu. De exemplu, poate fi necesar un raționament semnificativ din partea conducerii pentru realizarea estimărilor contabile care au fost identificate ca având o incertitudine a estimării ridicată și concluziile legate de metode, date și ipoteze pot reflecta un subiectivism intenționat sau neintenționat al conducerii.

Exemple de evenimente sau condiții care ar putea conduce la apariția unor riscuri de denaturare semnificativă

5. Următoarele sunt exemple de evenimente (inclusiv tranzacții) și condiții care ar putea indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă în situațiile financiare, la nivelul situațiilor financiare sau la nivelul aserțiunilor. Exemplele furnizate de factorul de risc inerent acoperă o gamă largă de evenimente și condiții; totuși, nu toate evenimentele și condițiile sunt relevante pentru fiecare misiune de audit și lista exemplelor nu este neapărat completă. Evenimentele și condițiile au fost clasificate în funcție de factorul de risc inerent care ar putea avea cel mai mare efect în circumstanțele date. Important, ca urmare a relațiilor dintre factorii de risc, este probabil, de asemenea, ca evenimentele și condițiile din exemple să fie expuse la, sau afectate de, alți factori de risc inerent în diferite măsuri.

Factor de risc inerent relevant:	Exemple de evenimente sau condiții care ar putea indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune:
Complexitate	<p>Reglementări:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Operațiuni care intră sub incidența unui nivel ridicat de reglementări complexe. <p>Model de afaceri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existența unor alianțe și asocieri în participație complexe. <p>Cadrul de raportare financiară aplicabil:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluări contabile care implică procese complexe. <p>Tranzacții:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utilizarea unor fonduri extrabilanțiere, a unor entități cu scop special și a altor acorduri de finanțare complexe.
Subiectivitate	<p>Cadrul de raportare financiară aplicabil:</p> <ul style="list-style-type: none"> • O gamă largă de posibile criterii de evaluare a unei estimări contabile. De exemplu, recunoașterea de către conducere a amortizării sau a veniturilor și cheltuielilor aferente construcției.

Factor de risc inerent relevant:	Exemple de evenimente sau condiții care ar putea indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune:
	<ul style="list-style-type: none"> • Selectarea de către conducere a unei tehnici de evaluare sau a unui model pentru un activ imobilizat, cum ar fi investițiile imobiliare.
Schimbare	<p>Condiții economice:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Operațiuni în regiuni care sunt instabile din punct de vedere economic, de exemplu, țări în care există o devalorizare semnificativă a monedei sau economii hiperinflaționiste. <p>Piețe:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Operațiuni expuse unor piețe volatile, de exemplu, tranzacționarea contractelor futures. <p>Pierderea clienților:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Probleme legate de continuitatea activității și de lichiditate, inclusiv pierderea clienților importanți. <p>Modelul sectorului de activitate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Modificări ale sectorului de activitate în care activează entitatea. <p>Model de afaceri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Modificări ale lanțului de aprovizionare. • Dezvoltarea sau oferirea de noi produse sau servicii ori trecerea la noi linii de activitate. <p>Geografie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Extinderea în noi locații. <p>Structura entității:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Modificări ale entității precum mari achiziții sau reorganizări ori alte evenimente neobișnuite. • Entități sau segmente de activitate care pot fi vândute. <p>Competența resurselor umane:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Modificări în personalul-cheie, inclusiv plecarea unor membri-cheie din structurile executive.

Factor de risc inerent relevant:	Exemple de evenimente sau condiții care ar putea indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune:
	<p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Modificări ale mediului IT. • Instalarea de noi sisteme IT importante aferente raportării financiare. <p>Cadrul de raportare financiară aplicabil:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aplicarea noilor reglementări contabile. <p>Capital:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Noi constrângeri cu privire la disponibilitatea capitalului și a creditului. <p>Reglementări:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Începerea unor investigații cu privire la operațiunile sau rezultatele financiare ale entității, efectuate de organisme de reglementare sau guvernamentale. • Impactul noilor legi cu privire la protecția mediului.
Incertitudine	<p>Raportare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evenimente sau tranzacții care implică o incertitudine de evaluare semnificativă, inclusiv estimările contabile și prezentările de informații aferente. • Litigii pe rol și datorii contingente, de exemplu, garanții comerciale, garanții financiare și măsuri de reabilitare ecologică.
Susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de alți factori de risc de fraudă în măsura în care afectează riscul inerent	<p>Raportare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Oportunități pentru conducere și angajați de a se implica într-o raportare financiară frauduloasă, inclusiv omiterea sau ascunderea unor informații importante în prezentări. <p>Tranzacții:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tranzacții importante cu părțile afiliate. • Un volum important de tranzacții neobișnuite sau nesistematice, inclusiv tranzacții între companii și tranzacții cu venituri mari la final de perioadă. • Tranzacții care sunt înregistrate pe baza intenției conducerii, de exemplu, refinanțarea datoriilor, activele care urmează a fi vândute și clasificarea titlurilor de valoare tranzacționabile.

Alte evenimente sau condiții care ar putea indica riscuri de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare:

- Lipsa de personal cu aptitudini adecvate în domeniile contabilității și raportării financiare.
- Deficiențe ale controlului – în special în mediul de control, în procesul de evaluare a riscurilor și în procesul de monitorizare, mai ales cele care nu au fost tratate de conducere.
- Denaturări anterioare, istoric de erori sau un volum semnificativ de ajustări la final de perioadă.

Anexa 3

(A se vedea punctele 12 litera (m), 21-26, A90-A181)

Înțelegerea sistemului de control intern al entității

1. Sistemul de control intern al entității poate fi reflectat în manualele de politici și proceduri, în sisteme și formulare și în informațiile incluse în acestea, și este pus în aplicare de oameni. Sistemul de control intern al entității este implementat de conducere, de persoanele responsabile cu guvernarea și de alți membri ai personalului, în funcție de structura entității. Sistemul de control intern al entității poate fi aplicat, în funcție de deciziile conducerii, persoanelor responsabile cu guvernarea sau altor membri ai personalului și în contextul dispozițiilor legale sau de reglementare, modelului operațional al entității, structurii entității cu personalitate juridică ori unei combinații între acestea.
2. Prezenta anexă explică mai detaliat componentele și limitările sistemului de control intern al entității, așa cum sunt prezentate la punctele 12 litera (m), 21-26 și A90-A181, cu privire la un audit al situațiilor financiare.
3. În sistemul de control intern al entității se regăsesc aspecte care se referă la obiectivele de raportare financiară ale entității, inclusiv obiectivele sale de raportare financiară, însă acesta poate include și aspecte care se referă la activitățile sale sau la obiectivele de conformitate, atunci când aceste aspecte sunt relevante pentru raportarea financiară.

Exemplu:

Controalele asupra conformității cu legile și reglementările pot fi relevante pentru raportarea financiară atunci când astfel de controale sunt relevante pentru întocmirea de către entitate a prezentărilor contingențelor în situațiile financiare.

Componente ale sistemului de control intern al entității*Mediul de control*

4. Mediul de control include funcțiile de guvernare și conducere și atitudinile, cunoștințele și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernarea și ale conducerii cu privire la sistemul de control intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității. Mediul de control stabilește caracterul unei organizații, influențând gradul de conștientizare a controlului de către angajații acesteia, și asigură fundamentul general pentru funcționarea celorlalte componente ale sistemului de control intern al entității.
5. Conștientizarea controlului de către o entitate este influențată de persoanele responsabile cu guvernarea, deoarece unul dintre rolurile acestora este de a contrabalansa presiunile făcute asupra conducerii cu privire la raportarea financiară care pot fi generate de cererile pieței sau schemele de remunerare. Eficacitatea proiectării mediului de control în legătură cu participarea persoanelor responsabile cu guvernarea este deci influențată de aspecte precum:
 - Independența lor față de conducere și capacitatea lor de a evalua acțiunile conducerii.

- Măsura în care înțeleg tranzacțiile de afaceri ale entității.
 - Măsura în care evaluează dacă situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv dacă situațiile financiare includ prezentările de informații adecvate.
6. Mediul de control înglobează următoarele elemente:
- (a) *Cum sunt îndeplinite responsabilitățile conducerii, precum crearea și păstrarea culturii entității și demonstrarea angajamentului conducerii față de integritate și valorile etice.* Eficacitatea controalelor nu poate trece peste integritatea și valorile etice ale persoanelor care le creează, le gestionează și le monitorizează. Integritatea și comportamentul etic sunt rezultate ale standardelor etice și comportamentale ale entității sau ale codurilor de conduită, ale modului în care sunt comunicate acestea (de exemplu, prin declarații de politică) și ale modului în care sunt consolidate în practică (de exemplu, prin acțiuni ale conducerii pentru a elimina sau diminua stimulentele sau tentațiile care ar putea determina personalul să se implice în acțiuni necinstite, ilegale sau neetice. Comunicarea politicilor entității referitoare la valorile privind integritatea și etica poate include comunicarea standardelor comportamentale către personal prin declarații de politici și coduri de conduită și prin puterea exemplului.
- (b) *Atunci când persoanele responsabile cu guvernanta sunt diferite de conducere, modul în care persoanele responsabile cu guvernanta își demonstrează independența față de conducere și supraveghează sistemul de control intern al entității.* Conștientizarea controlului de către o entitate este influențată de persoanele responsabile cu guvernanta. Considerentele pot include măsura în care există suficiente persoane independente de conducere care sunt obiective în evaluările lor și în deciziile pe care le iau; modul în care persoanele responsabile cu guvernanta identifică și acceptă responsabilitățile de supraveghere și măsura în care persoanele responsabile cu guvernanta păstrează responsabilități de supraveghere asupra proiectării, implementării și desfășurării sistemului de control intern al entității de către conducere. Importanța responsabilităților persoanelor responsabile cu guvernanta este recunoscută în codurile de practică și în alte legi și reglementări sau îndrumări elaborate în beneficiul persoanelor responsabile cu guvernanta. Alte responsabilități ale persoanelor responsabile cu guvernanta includ supravegherea conceperii și funcționării eficiente a procedurilor de semnalare a neregulilor.
- (c) *Modul în care entitatea atribuie autoritatea și responsabilitatea în demersul de atingere a obiectivelor sale.* Aceasta poate include considerente legate de:
- Domeniile principale de autoritate și responsabilitate și liniile de raportare adecvate;
 - Politicile cu privire la practicile de afaceri adecvate, cunoștințele și experiența personalului-cheie și resursele furnizate pentru îndeplinirea sarcinilor; și
 - Politicile și comunicările cu scopul de a garanta că întregul personal înțelege obiectivele entității, cunoaște modul în care acțiunile individuale interacționează și contribuie la acele obiective și recunoaște modul în care și scopul pentru care va fi făcut răspunzător.

- (d) *Modul în care entitatea atrage, dezvoltă și păstrează persoane competente în armonie cu obiectivele sale.* Acesta include modul în care entitatea se asigură că persoanele au cunoștințele și aptitudinile necesare pentru a îndeplini sarcinile care definesc poziția acelei persoane, cum ar fi:
- Standarde pentru recrutarea celor mai calificate persoane – cu accent pe cadrul educațional, experiența profesională anterioară, realizările anterioare și dovada integrității și a comportamentului etic.
 - Politici de formare care comunică viitoarele roluri și responsabilități, inclusiv practici precum centre de formare și organizarea de seminare care ilustrează nivelurile de performanță și comportament așteptate; și
 - Evaluări periodice ale performanțelor care stau la baza promovărilor și care demonstrează angajamentul entității față de avansarea personalului calificat la niveluri de responsabilitate superioare.
- (e) *Modul în care entitatea trage la răspundere persoanele pentru responsabilitățile lor în demersul de atingere a obiectivelor sistemului de control intern al entității.* Aceasta se poate realiza, de exemplu, prin:
- Mecanisme de a comunica și a trage la răspundere persoanele pentru îndeplinirea responsabilităților de control și de a implementa măsuri corective, după caz;
 - Stabilirea unor parametri de performanță, a unor stimulente și a unor recompense pentru persoanele responsabile pentru sistemul de control intern al entității, inclusiv modul în care sunt evaluați acei parametri și măsura în care își mențin relevanța;
 - Modul în care presiunile asociate cu îndeplinirea obiectivelor de control afectează responsabilitățile persoanei și măsurile de performanță; și
 - Modul în care sunt disciplinate persoanele, după caz.

Gradul de adecvare al aspectelor de mai sus va fi diferit pentru fiecare entitate în funcție de dimensiune, de complexitatea structurii sale și de natura activităților sale.

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității

7. Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este un proces iterativ de identificare și analizare a riscurilor față de îndeplinirea obiectivelor entității și stă la baza modului în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta determină riscurile care trebuie gestionate.
8. În scopul raportării financiare, procesul de evaluare a riscului din cadrul entității include modul în care conducerea identifică riscurile afacerii relevante pentru întocmirea situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil al entității, estimează importanța acestora, evaluează probabilitatea apariției lor și decide cu privire la acțiunile pentru gestionarea lor și a rezultatelor lor. De exemplu, procesul de evaluare a riscurilor entității poate aborda modul în care entitatea ia în considerare posibilitatea unor tranzacții neînregistrate sau identifică și analizează estimările semnificative înregistrate în situațiile financiare.

9. Riscurile relevante pentru raportarea financiară credibilă includ evenimente, tranzacții sau circumstanțe interne și externe care pot avea loc și care pot afecta în mod negativ capacitatea unei entități de a iniția, înregistra, procesa și raporta informațiile financiare consecvent cu aserțiunile conducerii din situațiile financiare. Conducerea poate iniția planuri, programe sau acțiuni pentru a trata riscurile specifice sau poate decide să își asume un risc ca urmare a considerentelor legate de cost sau din alte considerente. Riscurile pot apărea sau se pot modifica din cauza unor circumstanțe precum următoarele:

- *Modificări ale mediului de lucru.* Modificările mediului de reglementare, economic sau de activitate pot avea drept rezultat modificări ale presiunilor concurenței și riscuri diferite în mod semnificativ.
- *Personal nou-angajat.* Personalul nou-angajat poate avea un grad diferit de abordare sau de înțelegere a sistemului de control intern al entității.
- *Sistem informatic nou sau actualizat.* Modificările semnificative și rapide ale sistemului informatic pot modifica riscul aferent sistemului de control intern al entității.
- *Creștere rapidă.* Extinderea semnificativă și rapidă a operațiunilor poate exercita o presiune importantă asupra controalelor și poate duce la creșterea riscului de apariție a unei deficiențe în cadrul controalelor.
- *Tehnologie nouă.* Încorporarea noilor tehnologii în procesele de producție sau sistemele informatice poate modifica riscul asociat sistemului de control intern al entității.
- *Modele de afaceri, produse sau activități noi.* Demararea activității în anumite domenii sau încheierea de tranzacții în care o entitate are experiență redusă poate antrena noi riscuri asociate sistemului de control intern al entității.
- *Restructurări corporative.* Restructurările pot fi însoțite de reducerea numărului de angajați și de modificări cu privire la supervizarea și separarea sarcinilor care pot modifica riscul asociat sistemului de control intern al entității.
- *Activități din străinătate extinse.* Extinderea sau achiziția unor activități din străinătate implică riscuri noi și deseori unice care pot afecta controlul intern, de exemplu, riscurile suplimentare sau modificate ce decurg din tranzacțiile valutare.
- *Reglementări contabile noi.* Adoptarea de principii contabile noi sau modificarea principiilor contabile poate afecta riscurile privind întocmirea situațiilor financiare.
- *Utilizarea IT.* Riscuri legate de:
 - Menținerea integrității datelor și a procesării informațiilor;
 - Riscuri față de strategia de afaceri a entității care rezultă dacă strategia IT a entității nu susține în mod eficace strategia de afaceri a entității; sau

- o Modificări sau întreruperi în mediul IT al entității sau fluctuația personalului IT ori atunci când entitatea nu face actualizările necesare în mediul IT sau aceste actualizări nu sunt realizate în timp util.

Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

10. Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern este un proces continuu de evaluare a eficacității sistemului de control intern al entității și de luare a măsurilor de remediere necesare în timp util. Procesul entității de monitorizare a sistemului său de control intern poate consta în activități continue, evaluări separate (realizate periodic) sau o combinație între cele două. Activitățile de monitorizare permanente sunt adesea încorporate în activitățile normale recurente ale unei entități și pot include activitățile obișnuite de conducere și supraveghere. Procesul entității va varia probabil ca arie de acoperire și frecvență, în funcție de evaluarea riscurilor de către entitate.
11. Obiectivele și aria de acoperire a funcțiilor de audit intern includ de obicei activități proiectate pentru a evalua sau monitoriza eficacitatea sistemului de control intern al entității.⁷² Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern poate include activități precum revizuirea de către conducere a măsurii în care reconcilierile bancare sunt întocmite în timp util, evaluarea de către auditorii interni a conformității personalului din vânzări cu politicile entității potrivit termenelor contractelor de vânzări și supravegherea de către departamentul juridic a politicilor privind etica sau practicile comerciale ale entității. Monitorizarea este, de asemenea, efectuată pentru a garanta funcționarea eficace a controalelor de-a lungul timpului. De exemplu, dacă nu sunt monitorizate oportunitatea și exactitatea reconcilierilor bancare, personalul poate înceta să le mai efectueze.
12. Controalele legate de procesul entității de monitorizare a sistemului său de control intern, inclusiv cele care monitorizează controalele automatizate ce stau la baza acestuia, pot fi manuale sau automatizate ori o combinație între cele două. De exemplu, o entitate poate utiliza controale de monitorizare automatizate asupra accesului la anumite tehnologii, cu rapoarte automate ale activităților neobișnuite către conducere, care va investiga manual anomaliile identificate.
13. Pentru diferențierea între o activitate de monitorizare și un control legat de sistemul informatic sunt luate în considerare detaliile care stau la baza activității, în special dacă activitatea respectivă implică un anumit grad de revizuire de supervizare. Revizuirile de supervizare nu sunt clasificate automat drept activități de monitorizare, iar măsura în care o revizuire este clasificată drept control legat de sistemul informatic sau drept activitate de monitorizare poate fi un aspect ce ține de raționamentul profesional. De exemplu, scopul unui control de exhaustivitate lunar ar fi detectarea și corectarea erorilor, în timp ce o activitate de monitorizare ar întreba de ce apar erorile și ar atribui conducerii responsabilitatea de a îndrepta procesul astfel încât să se prevină erori viitoare. În termeni simpli, un control legat de sistemul informatic răspunde unui risc specific, în timp ce o activitate de monitorizare evaluează dacă, în fiecare dintre cele cinci componente ale sistemului de control intern al entității, controalele funcționează adecvat.

⁷² ISA 610 (revizuit în 2013) și Anexa 4 din prezentul ISA oferă îndrumări suplimentare în legătură cu auditul intern.

14. Activitățile de monitorizare pot include utilizarea informațiilor din comunicările părților externe care pot indica probleme sau pot evidenția domenii care necesită îmbunătățiri. Clienții coroborează implicit datele de facturare prin plățirea facturilor lor sau prin reclamații privind tarifele. În plus, organismele de reglementare pot comunica entității aspectele care afectează funcționarea sistemului de control intern al acesteia, de exemplu, comunicări cu privire la examinările efectuate de agențiile de reglementare din domeniul bancar. De asemenea, la derularea activităților de monitorizare, conducerea poate lua în considerare comunicările privind controlul intern primite de la auditorii externi.

Sistemul informatic și comunicarea

15. Sistemul informatic relevant pentru întocmirea situațiilor financiare constă în activități și politici, precum și înregistrări contabile și evidențe justificative, proiectate și stabilite pentru:
- A iniția, a înregistra și a procesa tranzacțiile entității (precum și pentru a colecta, a procesa și a prezenta informații despre alte evenimente și condiții decât tranzacțiile) și pentru a menține răspunderea pentru activele, datoriile și capitalurile proprii aferente;
 - A remedia procesarea incorectă a tranzacțiilor, de exemplu, fișierele temporare automate și procedurile utilizate pentru a trata în timp util elementele din operații în curs de clarificare;
 - A procesa și a înregistra anulările sistemului sau excluderea controalelor;
 - A include informații din procesarea tranzacțiilor în registrul Cartea mare (de exemplu, transferarea tranzacțiilor acumulate dintr-un registru auxiliar);
 - A colecta și a procesa informații relevante pentru întocmirea situațiilor financiare pentru alte evenimente și condiții decât tranzacțiile, precum amortizarea activelor corporale și necorporale și modificările cu privire la recuperabilitatea activelor; și
 - A asigura faptul că informațiile a căror prezentare este prevăzută de cadrul de raportare financiară aplicabil sunt acumulate, înregistrate, procesate, sintetizate și raportate corespunzător în situațiile financiare.
16. Procesele de afaceri ale unei entități includ activități menite:
- Să dezvolte, să achiziționeze, să producă, să vândă și să distribuie produsele și serviciile unei entități;
 - Să asigure conformitatea cu legile și reglementările; și
 - Să înregistreze informații, inclusiv informații contabile și de raportare financiară.
- Procesele de afaceri au drept rezultat tranzacții care sunt înregistrate, procesate și raportate de sistemul informatic.
17. Calitatea informațiilor afectează capacitatea conducerii de a lua decizii adecvate privind gestionarea și controlul activităților entității și de a întocmi rapoarte financiare credibile.
18. Comunicarea, care implică asigurarea unei înțelegeri a rolurilor și responsabilităților individuale aferente sistemului de control intern al entității, poate lua forma unor manuale de politici, manuale de

contabilitate și raportare financiară și memorandumuri. Comunicarea se poate face, de asemenea, electronic, verbal și prin intermediul acțiunilor conducerii.

19. Comunicarea de către entitate a rolurilor și responsabilităților privind raportarea financiară și a aspectelor semnificative aferente raportării financiare implică furnizarea înțelegerii rolurilor și responsabilităților individuale aferente sistemului de control intern relevant pentru raportarea financiară. Aceasta poate include aspecte precum măsura în care personalul înțelege modul în care activitățile sale aferente sistemului informatic sunt legate de activitatea altor părți și de mijloacele de raportare a excepțiilor către un nivel superior adecvat din cadrul entității.

Activități de control

20. Controalele din componenta activităților de control sunt identificate în conformitate cu punctul 26. Aceste controale includ controale ale procesării informațiilor și controale generale ale sistemelor informatice, ambele putând fi manuale sau automatizate ca natură. Cu cât este mai mare amploarea controalelor automatizate sau a controalelor care implică aspecte automatizate, pe care conducerea le utilizează și pe care se bazează pentru raportarea financiară, cu atât ar putea deveni mai important ca entitatea să implementeze controale generale ale sistemelor informatice care să trateze funcționarea continuă a aspectelor automatizate ale controalelor procesării informațiilor. Controalele din componenta activităților de control pot ține de următoarele:

- *Autorizare și aprobări.* O autorizare demonstrează că o tranzacție este validă (adică reprezintă un eveniment economic real sau se încadrează în politica unei entități). De obicei, o autorizare ia forma unei aprobări de la un nivel mai înalt al conducerii sau a unei verificări și stabiliri a validității tranzacției. De exemplu, un supraveghetor aprobă un raport de cheltuieli după revizuirea măsurii în care cheltuielile par să fie rezonabile și în limitele politicii. Un exemplu de control automatizat este atunci când un cost unitar este comparat automat cu costul unitar conex de pe comandă în limitele unui prag de toleranță stabilit în avans. Facturile în limitele pragului de toleranță sunt aprobate automat pentru plată. Facturile în afara pragului de toleranță sunt semnalate în vederea unor investigații suplimentare.
- *Reconcilierii* – Reconcilierile compară două sau mai multe elemente de date. Dacă sunt identificate diferențe, sunt luate măsuri pentru a pune în acord datele. În general, reconcilierile tratează exhaustivitatea sau acuratețea procesării tranzacțiilor.
- *Verificări* – Verificările compară două sau mai multe elemente între ele sau compară un element cu o politică și vor implica, probabil, o acțiune subsecventă în cazul în care cele două elemente nu corespund sau în cazul în care elementul nu este consecvent cu politica. În general, verificările tratează exhaustivitatea, acuratețea sau validitatea procesării tranzacțiilor.
- *Controale fizice sau logice, inclusiv cele care tratează securitatea activelor împotriva accesului, achiziției, utilizării sau cedării neautorizat(e).* Controalele care încorporează:
 - Securitatea fizică a bunurilor, inclusiv măsurile de protecție adecvate precum facilitățile securizate aferente accesului la active și înregistrări.

- o Autorizarea accesului la programele informatice și la fișierele de date (adică accesul logic).
- o Contorizarea periodică și compararea cu valorile indicate în registrele de control (de exemplu, compararea rezultatelor contorizării numerarului, valorilor mobiliare și stocurilor cu registrele contabile).

Măsura în care controalele fizice care vizează prevenirea furtului de active sunt relevante pentru credibilitatea întocmirii situațiilor financiare depinde de circumstanțe precum situația în care aceste active sunt deosebit de susceptibile la însușirea necuvenită.

- *Separarea sarcinilor.* Atribuirea către diferite persoane a responsabilităților privind autorizarea tranzacțiilor, înregistrarea tranzacțiilor și menținerea custodiei activelor. Separarea sarcinilor vizează reducerea oportunităților care permit oricărei persoane să fie în poziția atât de a comite, cât și de a tăinui erori sau fraude survenite în timpul exercitării normale a atribuțiilor persoanei.

De exemplu, un manager care autorizează vânzările pe credit nu este responsabil pentru păstrarea înregistrărilor privind conturile de creanțe sau manipularea încasărilor în numerar. Dacă o persoană poate efectua toate aceste activități, acea persoană ar putea, de exemplu, să creeze o vânzare fictivă care ar putea trece nedetectată. În mod similar, persoanele din vânzări nu ar trebui să aibă capacitatea de a modifica fișele de preț ale produselor sau cuantumul comisioanelor.

Uneori, separarea nu este posibilă, eficace din punctul de vedere al costurilor sau fezabilă. De exemplu, entitățile mai mici și mai puțin complexe pot să nu dispună de suficiente resurse pentru a asigura nivelul ideal de separare, iar costul pentru a angaja personal suplimentar poate fi prohibitiv. În aceste situații, conducerea poate institui controale alternative. În exemplul de mai sus, dacă persoana din vânzări poate modifica fișele de preț ale produselor, ar putea fi introdusă o activitate de control pentru detectare astfel încât angajați care nu au legătură cu funcția de vânzări să revizuiască periodic dacă și în ce circumstanțe persoana din vânzări a modificat prețurile.

21. Anumite controale pot depinde de existența unor controale de supervizare adecvate la nivel superior, stabilite de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernarea. De exemplu, controalele de autorizare pot fi delegate conform unor îndrumări stabilite, precum criteriile de investiții stabilite de persoanele responsabile cu guvernarea; în mod alternativ, tranzacțiile care ies din rutină precum achizițiile majore sau dezinvestițiile pot necesita aprobarea specifică de la un nivel superior, inclusiv, în anumite cazuri, aprobarea acționarilor.

Limitările controlului intern

22. Sistemul de control intern al entității, indiferent cât de eficace este, poate oferi unei entități doar o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor de raportare financiară ale acesteia. Probabilitatea îndeplinirii lor este afectată de limitările inerente ale controlului intern. Acestea includ realități precum faptul că raționamentul uman în luarea de decizii poate fi eronat și că eșecurile din

sistemul de control intern al entității pot apărea din cauza unei erori umane. De exemplu, poate exista o eroare în proiectarea sau în modificarea unui control. De asemenea, funcționarea unui control poate să nu fie eficace, ca atunci când informațiile produse în scopul sistemului de control intern al entității (de exemplu, un raport privind excepțiile) nu sunt utilizate eficace deoarece persoana responsabilă pentru revizuirea informațiilor nu înțelege scopul acestora sau nu reușește să ia măsurile adecvate.

23. În plus, controalele pot fi ocolite prin complicitatea a două sau mai multe persoane sau prin evitarea de către conducere a controalelor în mod nejustificat. De exemplu, conducerea poate încheia acorduri separate cu clienții care modifică termenele și condițiile contractelor de vânzare standard ale entității, ceea ce poate avea drept rezultat o recunoaștere necorespunzătoare a veniturilor. De asemenea, verificările editărilor într-o aplicație IT care sunt concepute pentru a identifica și a raporta tranzacțiile care depășesc limitele de credit specificate pot fi eludate sau dezactivate.
24. Mai mult, în proiectarea și implementarea controalelor, conducerea poate exercita raționamente cu privire la natura și amploarea controalelor pe care alege să le implementeze și la natura și amploarea riscurilor pe care alege să și le asume.

Anexa 4

(A se vedea punctele 14 litera (a), 24 litera (a) subpunctul (ii), A25-A28, A118)

Aspecte de avut în vedere pentru înțelegerea funcției de audit intern a unei entități

Prezenta anexă prevede aspecte suplimentare legate de înțelegerea funcției de audit intern a entității atunci când există o astfel de funcție.

Obiectivele și aria de acoperire ale funcției de audit intern

1. Obiectivele și aria de acoperire ale unei funcții de audit intern, natura responsabilităților sale și statutul său în cadrul organizației, inclusiv autoritatea și răspunderea funcției, variază foarte mult și depind de dimensiunea, complexitatea și structura entității și de dispozițiile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernanta. Aceste aspecte pot fi stabilite într-o cartă a auditului intern sau în termenele de referință ale auditului intern.
2. Responsabilitățile unei funcții de audit intern pot include efectuarea de proceduri și evaluarea rezultatelor pentru a oferi conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta o asigurare cu privire la modul în care au fost proiectate gestionarea riscurilor, sistemul de control intern al entității și procesele de guvernanta și la eficacitatea acestora. În acest caz, funcția de audit intern poate juca un rol important în procesul entității de monitorizare a sistemului său de control intern. Cu toate acestea, responsabilitățile funcției de audit intern pot fi axate pe evaluarea economiei, a eficacității și a eficienței operațiunilor și, în consecință, se poate ca activitatea funcției să nu fie direct corelată cu raportarea financiară a entității.

Intervievarea celor din cadrul funcției de audit intern

3. Dacă o entitate are o funcție de audit intern, intervierea persoanelor adecvate din cadrul funcției poate furniza informații utile pentru auditor în demersul de înțelegere a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității, precum și în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. În cursul activității sale, este probabil ca funcția de audit intern să fi obținut informații cu privire la operațiunile entității și la riscurile de afaceri ale acesteia și este posibil să existe constatări pe baza acestei activități, cum ar fi deficiențe identificate ale controlului sau riscuri, care ar putea reprezenta o contribuție valoroasă la înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil, a sistemului de control intern al entității, a evaluărilor riscurilor de către auditor sau a altor aspecte ale auditului. Prin urmare, interviurile auditorului sunt realizate indiferent dacă auditorul preconizează sau nu că va utiliza activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate.⁷³ Intervievări de o relevanță deosebită pot fi cele referitoare la aspectele pe care funcția de audit intern le-a adus în atenția persoanelor responsabile cu guvernanta și la rezultatele propriului proces de evaluare a riscului din cadrul funcției.

⁷³ Dispozițiile relevante sunt incluse în ISA 610 (revizuit în 2013).

4. Dacă, pe baza răspunsurilor la interviurile auditorului, pare că există constatări care ar putea fi relevante pentru raportarea financiară a entității și auditul situațiilor financiare, auditorul poate considera adecvat să citească rapoartele aferente realizate de funcția de audit intern. Exemplele de rapoarte ale funcției de audit intern care ar putea fi relevante includ documentele de strategie și planificare ale funcției și rapoartele care au fost întocmite pentru conducere sau pentru persoanele responsabile cu guvernanta și care descriu constatările din examinările funcției de audit intern.
5. Mai mult, în conformitate cu ISA 240⁷⁴, dacă funcția de audit intern îi oferă auditorului informații privind orice fraudă concretă, suspectată sau acuzație de fraudă, auditorul ține cont de aceste informații în identificarea riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.
6. Persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern care răspund interviurilor sunt acelea care, în opinia auditorului, dețin cunoștințele, experiența și autoritatea corespunzătoare, precum directorul de audit intern sau, în funcție de circumstanțe, alt angajat din cadrul funcției. Auditorul poate, de asemenea, considera adecvat să aibă întâlniri periodice cu aceste persoane.

Luarea în considerare a funcției de audit intern pentru înțelegerea mediului de control

7. Pentru a înțelege mediul de control, auditorul poate analiza modul în care conducerea a răspuns la constatările și recomandările funcției de audit intern cu privire la deficiențele de control identificate relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, inclusiv măsura și modul în care au fost implementate astfel de răspunsuri și dacă ele au fost ulterior evaluate de către funcția de audit intern.

Înțelegerea rolului pe care îl joacă funcția de audit intern în procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

8. Dacă natura responsabilităților funcției de audit intern și a activităților de asigurare are legătură cu raportarea financiară a entității, este posibil ca auditorul să poată, de asemenea, utiliza activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate direct de către auditor pentru obținerea probelor de audit. Este mai probabil ca auditorii să poată utiliza activitatea funcției de audit intern a unei entități atunci când se constată, de exemplu, pe baza experienței din auditurile anterioare sau pe baza procedurilor auditorului de evaluare a riscului, că entitatea are o funcție de audit intern care are resurse adecvate și corespunzătoare în raport cu complexitatea entității și cu natura operațiunilor sale și care are o relație directă de raportare cu persoanele responsabile cu guvernanta.
9. Dacă, pe baza înțelegerii preliminare a auditorului privind funcția de audit intern, auditorul preconizează că va utiliza activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate, se aplică ISA 610 (revizuit în 2013).
10. Conform informațiilor suplimentare din ISA 610 (revizuit în 2013), activitățile unei funcții de audit intern sunt diferite de alte controale de monitorizare care ar putea fi relevante pentru raportarea

⁷⁴ ISA 240, punctul 19

financiară, precum revizuirea informațiilor contabile ale conducerii care sunt menite să contribuie la modul în care entitatea previne sau detectează denaturările.

11. Schimbul eficient de informații poate fi facilitat de stabilirea comunicării cu persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern a entității, încă de la începutul misiunii, și menținerea acestei comunicări pe parcursul misiunii. Astfel se creează un mediu în care auditorul poate fi informat despre aspecte semnificative care pot fi sesizate de funcția de audit intern, atunci când astfel de aspecte ar putea influența activitatea auditorului. ISA 200 discută importanța planificării și efectuării de către auditor a auditului cu scepticism profesional⁷⁵, incluzând și atenția acordată informațiilor care pun la îndoială credibilitatea documentelor și a răspunsurilor la interviuri ce urmează a fi utilizate drept probe de audit. În consecință, comunicarea pe parcursul misiunii cu funcția de audit intern le poate oferi auditorilor interni ocazii de a aduce la cunoștința auditorului astfel de informații. Astfel, auditorul are posibilitatea să țină cont de aceste informații în procesul său de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă.

⁷⁵ ISA 200, punctul 7

Anexa 5

(A se vedea punctele 25 litera (a), 26 literele (b)-(c), A94, A166-A172)

Aspecte de avut în vedere pentru înțelegerea tehnologiei informației (IT)

Prezenta anexă prevede aspecte suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare pentru a înțelege modul în care entitatea utilizează IT în sistemul său de control intern.

Înțelegerea modului în care entitatea utilizează tehnologia informației în componentele sistemului său de control intern

1. Sistemul de control intern al unei entități conține elemente manuale și elemente automatizate (cu alte cuvinte, controale manuale și automatizate și alte resurse utilizate în sistemul de control intern al entității). Mixul de elemente manuale și automatizate al unei entități diferă în funcție de natura și complexitatea modului de utilizare a sistemului informatic de către entitate. Modul în care entitatea utilizează IT afectează, de asemenea, maniera în care sunt procesate, stocate și comunicate informațiile relevante pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și, prin urmare, afectează maniera în care este proiectat și implementat sistemul de control intern al entității. Fiecare componentă a sistemului de control intern al entității poate utiliza IT într-o anumită măsură.

În general, IT aduce beneficii controlului intern al unei entități deoarece îi permite acesteia:

- Să aplice în mod consecvent regulile de afaceri predefinite și să efectueze calcule complexe pentru procesarea unor volume mari de tranzacții sau de date;
 - Să crească promptitudinea, disponibilitatea și acuratețea informațiilor;
 - Să faciliteze analiza suplimentară a informațiilor;
 - Să optimizeze capacitatea de monitorizare a performanței activităților entității și a politicilor și procedurilor acesteia;
 - Să reducă riscul de eludare a controalelor; și
 - Să optimizeze capacitatea de realizare a unei separări eficiente a sarcinilor prin implementarea controalelor de securitate în cadrul aplicațiilor IT, bazelor de date și sistemelor de operare.
2. Caracteristicile elementelor manuale sau automatizate sunt relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor și pentru procedurile de audit subsecvente bazate pe acestea. Controalele automatizate pot fi mai credibile decât controalele manuale deoarece nu sunt ușor de ocolit, ignorat sau eludat și sunt, de asemenea, mai puțin susceptibile la erori și greșeli simple. Controalele automatizate pot fi mai eficiente decât cele manuale în următoarele circumstanțe:
 - Volum mare de tranzacții recurente sau, în situațiile în care erorile care pot fi anticipate sau prevăzute, acestea pot fi prevenite sau detectate și corectate cu ajutorul automatizării.

- Controale în cazul cărora modalitățile specifice de derulare a controlului pot fi proiectate și automatizate corespunzător.

Înțelegerea modului în care entitatea utilizează tehnologia informației în sistemul informatic (A se vedea punctul 25 litera (a))

3. Sistemul informatic al entității poate include utilizarea elementelor manuale și automatizate, care afectează, de asemenea, modul în care sunt inițiate, înregistrate, procesate și raportate tranzacțiile. În special procedurile de inițiere, înregistrare, procesare și raportare a tranzacțiilor pot fi îndeplinite prin aplicațiile IT utilizate de entitate și modul în care entitatea a configurat acele aplicații. În plus, înregistrările sub formă de informații digitale pot înlocui sau completa înregistrările sub formă de documente pe suport hârtie.
4. Pentru a înțelege mediul IT relevant pentru fluxul de tranzacții și procesarea informațiilor în sistemul informatic, auditorul colectează informații despre natura și caracteristicile aplicațiilor IT utilizate, precum și despre infrastructura IT de susținere și IT. Tabelul următor include exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru a înțelege mediul IT și include exemple de caracteristici tipice de medii IT bazate pe complexitatea aplicațiilor IT utilizate în sistemul informatic al entității. Totuși, astfel de caracteristici sunt direcționale și pot diferi în funcție de natura aplicațiilor IT specifice utilizate de o entitate.

	Următoarele sunt exemple de caracteristici obișnuite:		
	Programe informatice comerciale noncomplexe	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP)
Aspecte legate de amploarea automatizării și a utilizării datelor:			
<ul style="list-style-type: none"> • Amploarea procedurilor automatizate pentru procesare și complexitatea acestor proceduri, inclusiv, acolo unde este foarte automatizată, procesarea digitală. 	N/A	N/A	Proceduri automatizate extinse și adesea complexe
<ul style="list-style-type: none"> • Măsura în care entitatea se bazează pe rapoarte generate de sistem în procesarea informațiilor. 	Logică de raportare automatizată simplă	Logică de raportare automatizată relevantă simplă	Logică de raportare automatizată complexă; Program informatic de scriere a rapoartelor

	Următoarele sunt exemple de caracteristici obișnuite:		
	Programe informatice comerciale noncomplexe	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP)
<ul style="list-style-type: none"> Modul de introducere a datelor (adică sunt introduse manual, sunt introduse de client sau de vânzător ori sunt introduse prin încărcarea unor fișiere). 	Intrări de date manuale	Număr mic de intrări de date sau interfețe simple	Număr mare de intrări de date sau interfețe complexe
<ul style="list-style-type: none"> Modul în care IT facilitează comunicarea între aplicații, baze de date sau alte aspecte ale mediului IT, la nivel intern și extern, după caz, prin interfețele de sistem. 	Nu există interfețe automatizate (doar intrări de date manuale)	Număr mic de intrări de date sau interfețe simple	Număr mare de intrări de date sau interfețe complexe
<ul style="list-style-type: none"> Volumul și complexitatea datelor în format digital procesate de sistemul informatic, inclusiv măsura în care înregistrările contabile sau alte informații sunt stocate în format digital și locația în care sunt stocate acestea. 	Volum de date scăzut sau date simple care pot fi verificate manual; Date disponibile local	Volum de date scăzut sau date simple	Volum de date ridicat sau date complexe; Depozite de date ⁷⁶ ; Utilizarea de furnizori de servicii IT interni sau externi (de exemplu, stocarea sau găzduirea datelor de către terțe părți)
Aspecte legate de aplicațiile IT și infrastructura IT:			
<ul style="list-style-type: none"> Tipul de aplicație (de exemplu, o aplicație comercială nepersonalizată) 	Aplicație cumpărată nepersonalizată sau cu puține elemente personalizate	Aplicație cumpărată sau aplicații ERP tradiționale simple ori cu aplicație de bază	Aplicații dezvoltate personalizate sau aplicații ERP mai complexe cu

⁷⁶ Un depozit de date este, în general, descris ca un depozit central de date integrate din una sau mai multe surse disparate (de exemplu, baze de date multiple) din care pot fi generate rapoarte sau care pot fi utilizate de entitate pentru alte activități de analizare a datelor. Un program de scriere a rapoartelor este o aplicație IT utilizată pentru a extrage date din una sau mai multe surse (cum ar fi un depozit de date, o bază de date sau o aplicație IT) și pentru a prezenta datele într-un format specificat.

	Următoarele sunt exemple de caracteristici obișnuite:		
	Programe informatice comerciale noncomplexe	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP)
sau cu puține elemente personalizate ori o aplicație foarte personalizată sau foarte integrată care se poate să fi fost cumpărată și personalizată ori dezvoltată în cadrul entității).		nepersonalizate sau cu puține elemente personalizate	personalizare semnificativă
<ul style="list-style-type: none"> Complexitatea naturii aplicațiilor IT și infrastructura IT care stă la baza acestora. 	Soluție mică, simplă pentru laptop sau bazată pe modelul client-server	Mainframe matur și stabil, modele client-server mici sau simple, programe informatice ca serviciul cloud	Mainframe complex, modele client-server mari sau complexe, orientare spre web, infrastructură ca serviciu cloud
<ul style="list-style-type: none"> Măsura în care există găzduire asigurată de terțe părți sau sunt externalizate funcții IT. 	Dacă se externalizează, furnizor competent, matur, cu experiență (de exemplu, furnizor cloud)	Dacă se externalizează, furnizor competent, matur, cu experiență (de exemplu, furnizor cloud)	Furnizor competent, matur, cu experiență pentru anumite aplicații și furnizor nou sau start-up pentru altele
<ul style="list-style-type: none"> Măsura în care entitatea folosește tehnologii emergente care afectează raportarea financiară. 	Nu sunt utilizate tehnologii emergente	Utilizare limitată a tehnologiilor emergente în unele aplicații	Utilizare mixtă a tehnologiilor emergente între diferite platforme
Aspecte legate de procesele IT:			
<ul style="list-style-type: none"> Personalul implicat în mentenanța mediului IT (număr și nivel de aptitudini pentru resursele de suport IT care gestionează securitatea și modificările mediului IT). 	Puțin personal cu cunoștințe IT limitate care să proceseze îmbunătățirile oferite de vânzători și să gestioneze accesul	Personal limitat cu aptitudini IT / dedicat funcției IT	Departamente IT dedicate cu personal cu aptitudini, inclusiv cu aptitudini de programare

	Următoarele sunt exemple de caracteristici obișnuite:		
	Programe informatice comerciale noncomplexe	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP)
<ul style="list-style-type: none"> Complexitatea proceselor de gestionare a drepturilor de acces. 	O singură persoană cu acces administrativ gestionează drepturile de acces	Câteva persoane cu acces administrativ gestionează drepturile de acces	Procese complexe gestionate de departamentul IT pentru drepturile de acces
<ul style="list-style-type: none"> Complexitatea securității asupra mediului IT, inclusiv vulnerabilitatea aplicațiilor IT, a bazelor de date și a altor aspecte ale mediului IT la riscurile cibernetice, în special atunci când există tranzacții bazate pe web sau tranzacții care implică interfețe externe. 	Acces simplu, în cadrul locației, fără elemente externe orientate spre web	Câteva aplicații bazate pe web cu securitate în principiu simplă, bazată pe roluri	Platforme multiple cu acces bazat pe web și modele de securitate complexe
<ul style="list-style-type: none"> Măsura în care a fost modificat programul în ceea ce privește modul în care sunt procesate informațiile și amploarea acestor modificări pe parcursul perioadei. 	Programe informatice comerciale fără cod-sursă instalat	Unele aplicații comerciale fără cod-sursă și alte aplicații mature cu modificări puține sau simple, ciclu de viață tradițional pentru dezvoltarea sistemelor	Aplicații noi sau cu modificări multe sau complexe, mai multe cicluri de dezvoltare în fiecare an
<ul style="list-style-type: none"> Amploarea modificărilor din mediul IT (de exemplu, aspecte noi ale mediului IT sau modificări semnificative ale aplicațiilor IT ori ale infrastructurii IT care stă la baza acestora). 	Modificări limitate la versiuni îmbunătățite ale programelor informatice comerciale	Modificările constau în îmbunătățiri ale programelor informatice comerciale, versiuni îmbunătățite ale ERP sau îmbunătățiri ale aplicațiilor vechi	Aplicații noi sau cu modificări multe sau complexe, mai multe cicluri de dezvoltare în fiecare an, personalizare semnificativă a ERP

	Următoarele sunt exemple de caracteristici obișnuite:		
	Programe informatice comerciale noncomplexe	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP)
<ul style="list-style-type: none"> Măsura în care a existat o conversie majoră a datelor pe parcursul perioadei și, dacă da, natura și importanța modificărilor efectuate și modul în care a fost realizată conversia. 	Îmbunătățiri ale programelor informatice oferite de vânzător; Nu există caracteristici de conversie a datelor pentru îmbunătățire	Îmbunătățiri minore ale versiunii pentru aplicații comerciale, cu conversie limitată a datelor	Îmbunătățire majoră a versiunii, lansare nouă, schimbare de platformă

Tehnologii emergente

5. Entitățile pot utiliza tehnologii emergente (de exemplu, blockchain, robotică sau inteligență artificială) deoarece aceste tehnologii pot prezenta oportunități specifice de creștere a eficiențelor operaționale sau de îmbunătățire a raportării financiare. Atunci când sunt utilizate tehnologii emergente în sistemul informatic al entității relevant pentru întocmirea situațiilor financiare, auditorul poate include astfel de tehnologii în identificarea aplicațiilor IT și a altor aspecte ale mediului IT care fac obiectul riscurilor care apar din utilizarea IT. Deși tehnologiile emergente pot fi percepute ca fiind mai sofisticate sau mai complexe comparativ cu tehnologiile existente, responsabilitățile auditorului în legătură cu aplicațiile IT și controalele generale ale sistemelor informatice în conformitate cu punctul 26 literele (b)-(c) rămân neschimbate.

Adaptabilitate

6. Înțelegerea mediului IT al entității poate fi obținută mai ușor pentru o entitate mai puțin complexă care utilizează programe informatice comerciale și atunci când entitatea nu are acces la codul-sursă astfel încât să facă modificări programului. Astfel de entități pot să nu aibă resurse IT dedicate, dar pot avea o persoană desemnată pentru un rol de administrator în scopul de a acorda acces angajaților sau de a instala actualizări oferite de vânzător aplicațiilor IT. Aspectele specifice pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea naturii unui pachet de programe de contabilitate comerciale, care ar putea fi singura aplicație IT folosită de o entitate mai puțin complexă în sistemul său informatic, pot include:
- Măsura în care programul informatic este unul cu tradiție și are reputația de a fi credibil;
 - Măsura în care este posibil ca entitatea să modifice codul-sursă al programului pentru a include module adiționale („add-ons”) la programul de bază sau să modifice direct datele;
 - Natura și amploarea modificărilor aduse programului informatic. Deși este posibil ca o entitate să nu poată modifica codul-sursă al programului informatic, multe pachete de programe permit

configurarea (de exemplu, stabilirea sau modificarea parametrilor de raportare). Acestea nu implică de obicei modificări la codul-sursă; totuși auditorul poate lua în considerare măsura în care o entitate poate configura programul atunci când analizează exhaustivitatea și acuratețea informațiilor produse de programul folosit ca probă de audit; și

- Măsura în care datele legate de întocmirea situațiilor financiare pot fi accesate direct (adică acces direct la baza de date fără folosirea aplicației IT) și volumul de date procesat. Cu cât volumul de date este mai mare, cu atât este mai probabil ca entitatea să aibă nevoie de controale care să trateze menținerea integrității datelor, care pot include controale generale ale sistemelor informatice asupra accesului și modificărilor neautorizate ale datelor.
7. Mediile IT complexe pot include aplicații IT foarte personalizate sau foarte integrate și, prin urmare, poate fi necesar un efort mai mare pentru a le înțelege. Procesele de raportare financiară sau aplicațiile IT pot fi integrate cu alte aplicații IT. O astfel de integrare poate implica aplicații IT utilizate în activitățile economice ale entității și care furnizează informații aplicațiilor IT relevante pentru fluxurile de tranzacții și procesarea informațiilor în sistemul informatic al entității. În astfel de circumstanțe, anumite aplicații IT utilizate în activitățile economice ale entității pot fi relevante, de asemenea, pentru întocmirea situațiilor financiare. Mediile IT complexe pot impune, de asemenea, departamente IT dedicate care să aibă procese IT structurate susținute de personal cu aptitudini de dezvoltare a programelor informatice și mentenanță a mediului IT. În alte cazuri, o entitate poate utiliza furnizori de servicii interni sau externi pentru a gestiona anumite aspecte ale mediului său IT sau anumite procese IT din cadrul acestuia (de exemplu, găzduirea de către o terță parte).

Identificarea aplicațiilor IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT

8. Prin înțelegerea naturii și a complexității mediului IT al entității, inclusiv a naturii și amplitudinii controalelor asupra procesării informațiilor, auditorul poate determina pe ce aplicații IT se bazează entitatea pentru procesarea corectă și menținerea integrității informațiilor financiare. Identificarea aplicațiilor IT pe care se bazează entitatea poate afecta decizia auditorului de a testa controalele automatizate din cadrul acestor aplicații IT, presupunând că acele controale automatizate tratează riscurile de denaturare semnificativă identificate. În schimb, dacă entitatea nu se bazează pe o aplicație IT, controalele automatizate din cadrul unei astfel de aplicații IT este puțin probabil să fie adecvate sau suficient de precise în scopul realizării unor teste de eficacitate. Controalele automatizate care pot fi identificate în conformitate cu punctul 26 litera (b) pot include, de exemplu, calcule automate sau controale ale intrărilor, procesării și rezultatelor, cum ar fi o corelare pe trei direcții între o comandă, documentul de expediere al vânzătorului și factura vânzătorului. Atunci când sunt identificate de către auditor controale automatizate, iar acesta determină, prin înțelegerea mediului IT, că entitatea se bazează pe aplicația IT care include acele controale automatizate, ar putea fi mai probabil ca auditorul să identifice aplicația IT ca fiind expusă riscurilor care rezultă din utilizarea IT.
9. Atunci când analizează dacă aplicațiile pentru care a identificat controale automatizate sunt expuse riscurilor care rezultă din utilizarea IT, este probabil ca auditorul să analizeze dacă și în ce măsură entitatea ar putea avea acces la codul-sursă care permite conducerii să facă modificări de programare acestor controale sau aplicațiilor IT. Măsura în care entitatea face modificări de programare sau configurare și măsura în care procesele IT asupra acestor modificări sunt formalizate ar putea fi, de

asemenea, considerente relevante. De asemenea, este probabil ca auditorul să ia în considerare riscul unui acces necorespunzător la date sau al unor modificări neadecvate ale acestora.

10. Rapoartele generate de sistem pe care auditorul ar putea intenționa să le utilizeze ca probe de audit pot include, de exemplu, un raport privind maturitatea creanțelor comerciale sau un raport de evaluare a stocurilor. Pentru astfel de rapoarte auditorul poate obține probe de audit despre exhaustivitatea și acuratețea rapoartelor prin teste de fond ale intrărilor și rezultatelor raportului. În alte cazuri, auditorul poate planifica să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele asupra întocmirii și mentenanței raportului, caz în care aplicația IT pentru care este realizat acesta este probabil să fie expusă la riscuri care rezultă din utilizarea IT. Pe lângă testarea exhaustivității și acurateței raportului, auditorul poate planifica să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele generale ale sistemelor informatice care tratează riscurile legate de modificările de programare neadecvate sau neautorizate ale raportului sau modificările neadecvate sau neautorizate ale datelor din cadrul acestuia.
11. Unele aplicații IT pot include funcționalități de scriere a rapoartelor, în timp ce unele entități ar putea utiliza și aplicații separate de scriere a rapoartelor (adică programe de scriere a rapoartelor). În astfel de cazuri, poate fi necesar ca auditorul să determine sursele rapoartelor generate de sistem (adică aplicația care întocmește raportul și sursele de date utilizate de raport) pentru a determina aplicațiile IT care fac obiectul riscurilor care rezultă din utilizarea IT.
12. Sursele de date utilizate de aplicațiile IT pot fi baze de date care, de exemplu, pot fi accesate doar prin intermediul aplicației IT sau de către personalul IT cu privilegii de administrare a bazelor de date. În alte cazuri, sursa de date poate fi un depozit de date care poate fi considerat el însuși o aplicație IT expusă la riscurile care rezultă din utilizarea IT.
13. Auditorul poate să fi identificat un risc pentru care nu sunt suficiente doar procedurile de fond, având în vedere utilizarea de către entitate a unui sistem electronic foarte automatizat de procesare a tranzacțiilor, care ar putea implica multiple aplicații IT integrate. În astfel de circumstanțe, controalele identificate de auditor este probabil să includă controale automatizate. În plus, entitatea se poate baza pe controalele generale ale sistemelor informatice pentru menținerea integrității tranzacțiilor procesate și a altor informații utilizate în procesare. În astfel de cazuri, aplicațiile IT implicate în procesarea și stocarea informațiilor este probabil să fie expuse la riscurile care rezultă din utilizarea IT.

Calcularea de către utilizatorul final

14. Deși probele de audit pot lua, de asemenea, forma unor rezultate generate de sistem care sunt utilizate într-un calcul realizat printr-un instrument de calcul al utilizatorului final (de exemplu, programe de foi de calcul sau baze de date simple), astfel de instrumente nu sunt identificate de obicei drept aplicații IT în contextul punctului 26 litera (b). Proiectarea și implementarea controalelor din jurul accesului și modificării în cadrul instrumentelor de calcul ale utilizatorului final pot prezenta provocări, iar aceste controale sunt rareori echivalentul controalelor generale ale sistemelor informatice ori au rareori eficacitatea acestora. Mai degrabă, auditorul poate lua în considerare o combinație de controale ale procesării informațiilor, ținând cont de scopul și complexitatea calculelor realizate de utilizatorul final implicate, cum ar fi:

- Controale ale procesării informațiilor aferente inițierii și procesării datelor-sursă, inclusiv controale automatizate sau de interfață relevante până la punctul din care sunt extrase datele (adică depozitul de date);
- Controalele de verificare a funcționării logicii conform scopului, de exemplu, controale care „demonstrează” extragerea datelor, cum ar fi reconcilierea raportului cu datele din care a rezultat, compararea datelor individuale din raport cu sursa și invers și controalele care verifică formulele sau secvențele macro; sau
- Utilizarea instrumentelor informatice de validare, care verifică sistematic formulele sau secvențele macro, cum ar fi instrumentele de verificare a integrității foilor de calcul.

Adaptabilitate

15. Capacitatea unei entități de a păstra integritatea informațiilor stocate și procesate în sistemul informatic poate varia pe baza complexității și a volumului tranzacțiilor aferente și a altor informații. Cu cât sunt mai mari complexitatea și volumul datelor care susțin o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații important(ă), cu atât este mai puțin probabil ca entitatea să mențină integritatea acelor informații doar prin intermediul controalelor de procesare a informațiilor (de exemplu, controale ale intrărilor și rezultatelor sau controale de revizuire). De asemenea, devine mai puțin probabil ca auditorul să poată obține probe de audit despre exhaustivitatea și acuratețea acestor informații doar prin teste de fond atunci când aceste informații sunt utilizate ca probe de audit. În unele circumstanțe, când volumul și complexitatea tranzacțiilor sunt scăzute, conducerea poate avea un control al procesării informațiilor care să fie suficient pentru a verifica acuratețea și exhaustivitatea datelor (de exemplu, bonurile de comandă procesate și facturate pot fi reconciliate cu exemplarul fizic introdus inițial în aplicația IT). Atunci când entitatea se bazează pe controalele generale ale sistemelor informatice pentru a menține integritatea anumitor informații utilizate de aplicațiile IT, auditorul poate determina că aplicațiile IT care mențin acele informații sunt expuse la riscuri care rezultă din utilizarea IT.

Exemple de caracteristici ale unei aplicații IT care este probabil să nu fie expusă la riscuri rezultate din IT	Exemple de caracteristici ale unei aplicații IT care este probabil să fie expusă la riscuri rezultate din IT
<ul style="list-style-type: none"> • Aplicații de sine stătătoare. • Volumul de date (tranzacții) nu este semnificativ. • Funcționalitatea aplicațiilor nu este complexă. • Fiecare tranzacție este susținută de documentația inițială în format fizic. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicațiile au interfețe. • Volumul de date (tranzacții) este semnificativ. • Funcționalitatea aplicațiilor este complexă deoarece: <ul style="list-style-type: none"> – Aplicația inițiază tranzacțiile automat; și – Există o varietate de calcule complexe care stau la baza intrărilor automatizate.

Exemple de caracteristici ale unei aplicații IT care este probabil să nu fie expusă la riscuri rezultate din IT	Exemple de caracteristici ale unei aplicații IT care este probabil să fie expusă la riscuri rezultate din IT
<p>Nu este probabil ca aplicația să fie expusă la riscuri rezultate din IT deoarece:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Volumul de date nu este semnificativ și, prin urmare, conducerea nu se bazează pe controale generale ale sistemelor informatice pentru procesarea sau menținerea datelor. • Conducerea nu se bazează pe controale automatizate sau alte funcționalități automatizate. Auditorul nu a identificat controale automatizate în conformitate cu punctul 26 litera (a). • Deși conducerea utilizează rapoarte generate de sistem în controalele sale, aceasta nu se bazează pe acele rapoarte. În schimb, ea reconciliază rapoartele cu documentația în format fizic și verifică calculele din rapoarte. • Auditorul va testa direct informațiile produse de entitate utilizate ca probe de audit. 	<p>Este probabil ca aplicația să fie expusă la riscuri rezultate din IT deoarece:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Conducerea se bazează pe un sistem de aplicații pentru a procesa sau menține datele deoarece volumul de date este nesemnificativ. • Conducerea se bazează pe sistemul de aplicații pentru a efectua anumite controale automatizate pe care auditorul, de asemenea, le-a identificat.

Alte aspecte ale mediului IT care fac obiectul riscurilor generate de utilizarea IT

16. Atunci când auditorul identifică aplicațiile IT care sunt expuse la riscuri generate de utilizarea IT, alte aspecte ale mediului IT sunt, de asemenea, expuse de obicei riscurilor generate de utilizarea IT. Infrastructura IT include bazele de date, sistemul de operare și rețeaua. Bazele de date stochează datele utilizate de aplicațiile IT și pot consta din mai multe tabele de date interdependente. Datele din bazele de date pot fi, de asemenea, accesate direct prin intermediul sistemelor de gestionare a bazelor de date de către personalul IT sau alte categorii de personal cu privilegii de administrare a bazelor de date. Sistemul de operare este responsabil pentru gestionarea comunicărilor între componentele hardware, aplicațiile IT și alte programe informatice utilizate în rețea. Astfel, aplicațiile IT și bazele de date pot fi accesate direct prin intermediul sistemului de operare. În infrastructura IT, o rețea este utilizată pentru a transmite date și a partaja informații, resurse și servicii prin intermediul unui link de comunicare comun. De asemenea, rețeaua stabilește de obicei un strat de securitate logică (activat prin sistemul de operare) pentru accesul la resursele de bază.
17. Atunci când auditorul stabilește că aplicațiile IT sunt expuse la riscuri generate de IT, de obicei, baza (bazele) de date care stochează datele procesate de o aplicație IT identificată este (sunt), de asemenea, identificată (identificate). În mod similar, ca urmare a dependenței capacității de operare a unei aplicații IT, de obicei, de sistemul de operare și a faptului că aplicațiile IT și bazele de date

pot fi accesate direct din sistemul de operare, sistemul de operare este expus, de obicei, la riscurile generate de utilizarea IT. Rețeaua poate fi identificată atunci când reprezintă un punct de acces central la aplicațiile IT și bazele de date conexe identificate sau când o aplicație IT interacționează cu vânzătorii sau cu părți externe pe internet, ori atunci când auditorul identifică aplicații IT orientate către web.

Identificarea riscurilor generate de utilizarea IT și a controalelor generale ale sistemelor informatice

18. Exemplele de riscuri generate de utilizarea IT includ riscuri legate de bazarea necorespunzătoare pe aplicații IT care procesează incorect datele, procesează date incorecte sau ambele, cum ar fi:
- Accesul neautorizat la date care poate avea drept rezultat distrugerea datelor sau modificări necorespunzătoare ale datelor, inclusiv înregistrarea de tranzacții neautorizate sau inexistente ori înregistrarea necorespunzătoare a tranzacțiilor. Pot apărea riscuri specifice atunci când mai mulți utilizatori accesează o bază de date comună.
 - Posibilitatea ca personalul IT să dobândească privilegii de acces dincolo de cele necesare pentru a-și desfășura sarcinile desemnate, nerespectând astfel separarea sarcinilor.
 - Modificări neautorizate ale datelor din fișierele principale.
 - Modificări neautorizate ale aplicațiilor IT sau ale altor aspecte din mediul IT.
 - Incapacitatea de a face modificările necesare aplicațiilor IT sau altor aspecte din mediul IT.
 - Intervenția manuală necorespunzătoare.
 - Posibila pierdere a datelor sau imposibilitatea accesării datelor atunci când este nevoie.
19. Analizarea de către auditor a accesului neautorizat poate include riscuri legate de accesul neautorizat al unor părți din interior sau din exterior (denumite adesea riscuri de securitate cibernetică). Astfel de riscuri pot să nu afecteze neapărat raportarea financiară, deoarece mediul IT al unei entități poate include, de asemenea, aplicațiile IT și datele aferente care tratează necesitățile operaționale sau de conformitate. Este important de menționat că incidentele cibernetice au loc de obicei inițial în stratul perimetral și cel de rețea internă, mai departe eliminate din aplicația IT, baza de date și sistemele de operare care afectează întocmirea situațiilor financiare. În consecință, dacă au fost identificate informații despre o breșă de securitate, auditorul analizează de obicei măsura în care o astfel de breșă ar fi putut afecta raportarea financiară. Dacă ar putea fi afectată raportarea financiară, auditorul poate decide să înțeleagă și să testeze controalele conexe pentru a determina posibilul impact sau aria de acoperire a potențialelor denaturări din situațiile financiare ori ar putea stabili că entitatea a furnizat prezentări corespunzătoare în legătură cu această breșă de securitate.
20. În plus, legile și reglementările care ar putea avea un efect direct sau indirect asupra situațiilor financiare ale entității pot include legislația pentru protecția datelor. Analizarea conformității unei entități

cu astfel de legi sau reglementări, potrivit ISA 250 (revizuit)⁷⁷, poate implica înțelegerea proceselor IT ale entității și a controalelor generale ale sistemelor informatice implementate de entitate pentru a trata legile sau reglementările relevante.

21. Controalele generale ale sistemelor informatice sunt implementate pentru a trata riscurile generate de utilizarea IT. În consecință, pentru a determina ce controale generale ale sistemelor informatice trebuie identificate, auditorul utilizează înțelegerea obținută cu privire la aplicațiile IT identificate și alte aspecte ale mediului IT și la riscurile aplicabile generate de utilizarea IT. În unele cazuri, o entitate poate utiliza procese IT comune în cadrul mediului său IT sau la nivelul anumitor aplicații IT, caz în care pot fi identificate riscurile comune generate de utilizarea IT și controalele generale comune ale sistemelor informatice.
22. În general, este probabil să fie identificate mai multe controale generale ale sistemelor informatice în legătură cu aplicațiile IT și bazele de date decât în legătură cu alte aspecte ale mediului IT. Aceasta deoarece aceste aspecte au o legătură mai strânsă cu procesarea și stocarea informațiilor în sistemul informatic al entității. Pentru identificarea controalelor generale ale sistemelor informatice, auditorul poate lua în considerare controalele asupra acțiunilor utilizatorilor finali, precum și pe cele asupra personalului IT al entității sau asupra furnizorilor de servicii IT.
23. **Anexa 6** oferă explicații suplimentare privind natura controalelor generale ale sistemelor informatice implementate de obicei pentru diferite aspecte ale mediului IT. În plus, sunt oferite exemple de controale generale ale sistemelor informatice pentru diferite procese IT.

⁷⁷ ISA 250 (revizuit)

Anexa 6

(A se vedea punctele 25 litera (c) subpunctul (ii), A173-A174)

Aspecte de avut în vedere pentru înțelegerea controalelor generale ale sistemelor informatice

Prezenta anexă prevede aspecte suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare la înțelegerea controalelor generale ale sistemelor informatice.

1. Natura controalelor generale ale sistemelor informatice implementate în mod obișnuit pentru fiecare dintre aspectele mediului IT:

(a) Aplicații

Controalele generale ale sistemelor informatice la nivelul aplicației IT vor fi corelate cu natura și amploarea funcționalității aplicației și cu căile de acces permise de tehnologie. De exemplu, pentru aplicațiile IT foarte integrate, cu opțiuni de securitate complexe, vor fi relevante mai multe controale decât pentru o aplicație IT tradițională care susține un număr mic de solduri ale conturilor cu metode de acces doar prin intermediul tranzacțiilor.

(b) Bază de date

Controalele generale ale sistemelor informatice la nivelul bazei de date tratează de obicei riscurile care rezultă din actualizări neautorizate ale informațiilor de raportare financiară în baza de date prin acces direct la baza de date sau executarea unui script sau a unui program.

(c) Sistem de operare

Controalele generale ale sistemelor informatice la nivelul sistemului de operare tratează de obicei riscurile care rezultă din utilizarea IT cu drept de administrator, care poate facilita evitarea altor controale. Aceasta include acțiuni precum compromiterea datelor de acces ale altor utilizatori, adăugarea unor utilizatori noi neautorizați, încărcarea unor programe de tip malware ori executarea unor scripturi sau a altor programe neautorizate.

(d) Rețea

Controalele generale ale sistemelor informatice la nivelul rețelei tratează de obicei riscurile care rezultă din utilizarea IT în legătură cu segmentarea rețelei, accesul de la distanță și autentificarea. Controalele la nivelul rețelei ar putea fi relevante atunci când o entitate are aplicații care pot fi accesate prin internet utilizate în raportarea financiară. De asemenea, controalele la nivelul rețelei pot fi relevante atunci când entitatea are relații importante cu parteneri de afaceri sau servicii importante externalizate unor terțe părți, ceea ce poate conduce la creșterea transmisiilor de date și la necesitatea accesului de la distanță.

2. Exemplele de controale generale ale sistemelor informatice care ar putea exista, organizate în funcție de procesul IT, includ:

(a) Procesul de gestionare a accesului:

- o *Autentificare*
 Controale care asigură faptul că un utilizator care accesează aplicația IT sau un alt aspect al mediului IT folosește propriile date de autentificare (adică utilizatorul respectiv nu folosește datele de autentificare ale unui alt utilizator).
 - o *Autorizare*
 Controale care permit utilizatorilor să acceseze informațiile necesare pentru îndeplinirea responsabilităților lor de muncă și nimic altceva, ceea ce facilitează separarea corespunzătoare a sarcinilor.
 - o *Furnizare*
 Controale pentru autorizarea de noi utilizatori și modificarea privilegiilor de acces ale celor existenți.
 - o *Retragere*
 Controale pentru retragerea accesului unui utilizator la încetarea contractului de muncă sau la transferarea acestuia.
 - o *Acces privilegiat*
 Controale asupra dreptului de administrator sau al utilizatorilor privilegiați.
 - o *Revizuirea accesului utilizatorilor*
 Controale pentru recertificarea sau evaluarea accesului utilizatorilor pentru reautorizare periodică de-a lungul timpului.
 - o *Controale ale configurărilor de securitate*
 Fiecare tehnologie are de regulă setări-cheie ale configurării care ajută la restricționarea accesului la mediu.
 - o *Acces fizic*
 Controale asupra accesului fizic la centrul de date și la componentele hardware, deoarece acest tip de acces poate fi folosit pentru evitarea altor controale.
- (b) Procesul de gestionare a programului sau a altor modificări ale mediului IT:
- o *Procesul de gestionare a modificărilor*
 Controale asupra procesului de proiectare, programare, testare și migrare a modificărilor către un mediu de producție (adică destinat utilizatorilor finali).
 - o *Separarea sarcinilor pe parcursul migrării modificărilor*
 Controale care separă accesul pentru efectuarea și migrarea modificărilor dintr-un mediu de producție.

- o *Dezvoltarea, achiziția sau implementarea sistemelor*
Controale asupra dezvoltării sau implementării inițiale a aplicațiilor IT (sau în legătură cu alte aspecte ale mediului IT).
 - o *Conversia datelor*
Controale asupra conversiei datelor pe parcursul dezvoltării, implementării sau îmbunătățirilor mediului IT.
- (c) Procesul de gestionare a operațiunilor IT
- o *Programarea operațiunilor*
Controale asupra accesului la programarea și inițierea de operațiuni sau programe care ar putea afecta raportarea financiară.
 - o *Monitorizarea operațiunilor*
Controale de monitorizare a operațiunilor sau a programelor de raportare financiară pentru executarea cu succes a acestora.
 - o *Copii de siguranță și recuperare*
Controale pentru asigurarea creării copiilor de siguranță ale datelor de raportare financiară conform planului și pentru asigurarea faptului că aceste date sunt disponibile și pot fi accesate pentru recuperarea în timp util în cazul unei pene de curent sau al unui atac.
 - o *Detectarea intrușilor*
Controale pentru monitorizarea vulnerabilităților și/sau a intruziunilor în mediul IT.

Tabelul de mai jos ilustrează exemple de controale generale ale sistemelor informatice pentru tratarea unor exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT, inclusiv pentru diferite aplicații IT în funcție de natura acestora.

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale ale sistemelor informatice	Programe informatice comerciale noncomplexe – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
Gestionarea accesului	Privilegiile de acces ale utilizatorilor: Utilizatorii au privilegii de acces care le depășesc pe cele necesare realizării sarcinilor care le-au fost desemnate, ceea ce ar putea crea o separare necorespunzătoare a sarcinilor.	Conducerea aprobă natura și amploarea privilegiilor de acces ale utilizatorilor noi sau modificarea accesului celor existenți, inclusiv profiluri/roluri standard aferente aplicațiilor, tranzacții de raportare financiară esențiale și separarea sarcinilor	Da – în loc de revizuirile accesului utilizatorilor prezentate mai jos	Da	Da
		Accesul utilizatorilor cărora le-a încetat contractul de muncă sau care au fost transferați este retras sau modificat în timp util	Da – în loc de revizuirile accesului utilizatorilor de mai jos	Da	Da
		Accesul utilizatorilor este revizuit periodic	Da – în loc de controalele de furnizare/retragere de mai sus	Da – pentru anumite aplicații	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale ale sistemelor informatice	Programe informatice comerciale noncomplexe – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
		Separarea sarcinilor este monitorizată și drepturile de acces care intră în contradicție sunt fie eliminate, fie compensate cu controale care atenuează riscurile, care sunt documentate și testate	N/A – nu există separare permisă de sistem	Da – pentru anumite aplicații	Da
		Accesul la nivel privilegiat (de exemplu, administratori de configurare, de date și de securitate) este autorizat și restricționat corespunzător	Da – probabil doar la nivelul aplicației IT	Da – la nivelul aplicației IT și la alte niveluri ale mediului IT pentru platformă	Da – la toate nivelurile mediului IT pentru platformă
Gestionarea accesului	Acces direct la date: Sunt efectuate modificări neadecvate direct în datele financiare prin	Accesul la fișierele de date ale aplicației sau la obiecte/tabele/ date din baza de date este limitat la personalul	N/A	Da – pentru anumite aplicații și baze de date	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale ale sistemelor informatice	Programe informatice comerciale noncomplexe – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
	alte mijloace decât tranzacțiile din aplicație.	autorizat, pe baza responsabilităților de muncă și rolului alocat acestora, iar acest acces este aprobat de conducere			
Gestionarea accesului	Setările sistemului: Sistemele nu sunt configurate adecvat sau actualizate pentru a restricționa accesul la sistem al utilizatorilor adecvați și autorizați corespunzător.	Accesul este autentificat prin ID-uri de utilizatori unice și parole sau prin alte metode ca mecanism pentru validarea faptului că utilizatorii sunt autorizați să acceseze sistemul. Parametrii parolelor corespund standardelor companiei sau sectorului de activitate (de exemplu, dimensiunea minimă și complexitatea parolei, expirare, blocarea contului)	Da – doar autentificare prin parola	Da – combinație autentificare prin parolă și multi-factor	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale ale sistemelor informatice	Programe informatice comerciale noncomplexe – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
		Principalele atribute ale configurărilor de securitate sunt implementate corespunzător	N/A – nu există configurări de securitate tehnică	Da – pentru anumite aplicații și baze de date	Da
Gestionarea modificărilor	Modificări ale aplicațiilor: Sunt făcute modificări neadecvate asupra sistemelor de aplicații sau programelor care conțin controale automatizate relevante (adică setările configurabile, algoritmi automatizați, calculele automatizate și extragerea automatizată a datelor) sau logică de raportare.	Modificările aplicațiilor sunt testate și aprobate corespunzător înainte de a fi mutate în mediul de producție	N/A – nu ar verifica niciun cod-sursă instalat	Da – pentru programe informatice necomerciale	Da
		Accesul la implementarea modificărilor în mediul de producție al aplicațiilor este restricționat corespunzător și separat de mediul de dezvoltare	N/A	Da – pentru programe informatice necomerciale	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale ale sistemelor informatice	Programe informatice comerciale noncomplexe – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
Gestionarea modificărilor	Modificări în baza de date: Sunt făcute modificări neadecvate asupra structurii bazei de date și relațiilor dintre date.	Modificările bazei de date sunt testate și aprobate corespunzător înainte de a fi mutate în mediul de producție	N/A – nu sunt făcute modificări în baza de date la nivelul entității	Da – pentru programe informatice necomerciale	Da
Gestionarea modificărilor	Modificări ale programelor de sistem: Sunt făcute modificări neadecvate asupra programelor de sistem (de exemplu, sistem de operare, rețea, programe de gestionare a modificărilor aplicațiilor, programe de control al accesului).	Modificările programelor de sistem sunt testate și aprobate corespunzător înainte de a fi mutate în producție	N/A – nu sunt făcute modificări în programele de sistem la nivelul entității	Da	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
			Programe informatice comerciale noncomplexe – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale ale sistemelor informatice	Programe informatice comerciale noncomplexe – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
Gestionarea modificărilor	Conversia datelor: Datele convertite din sistemele moștenite sau din versiunile anterioare introduc erori de date în cazul în care conversia transferă date incomplete, redundante, învechite sau incorecte.	Conducerea aprobă rezultatele conversiei datelor (de exemplu, activitățile de corelare și de reconciliere) din vechiul sistem de aplicații sau din vechea structură a datelor în noul sistem de aplicații sau în noua structură a datelor și monitorizează realizarea conversiei în conformitate cu politicile și procedurile de conversie stabilite	N/A – Tratată prin controale manuale	Da	Da
Operațiuni IT	Rețea: Rețeaua nu previne corespunzător accesul inadecvat al utilizatorilor neautorizați la sistemele informatice.	Accesul este autentificat prin ID-uri de utilizatori unice și parole sau prin alte metode ca mecanism pentru validarea faptului că utilizatorii sunt autorizați să acceseze sistemul.	N/A – nu există metodă de autentificare separată în rețea	Da	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale ale sistemelor informatice	Programe informatice comerciale noncomplexe – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
		Parametrii parolelor corespund politicilor și standardelor companiei sau celor profesionale (de exemplu, dimensiunea minimă și complexitatea parolei, expirare, blocarea contului)			
		Arhitectura rețelei este proiectată în așa fel încât să segmenteze aplicațiile orientate spre web de rețeaua internă, atunci când sunt accesate aplicațiile relevante pentru controlul intern asupra raportării financiare	N/A – nu este folosită segmentarea rețelei	Da – cu raționament	Da – cu raționament
		Periodic, vulnerabilitățile perimetrului rețelei sunt scanate de echipa de administrare a	N/A	Da – cu raționament	Da – cu raționament

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale ale sistemelor informatice	Programe informatice comerciale noncomplexe – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
		rețelei, care și investighează vulnerabilitățile potențiale			
		Periodic, sunt generate alerte pentru a furniza notificări ale amenințărilor identificate de sistemele de detectare a intruziunilor. Aceste amenințări sunt investigate de echipa de administrare a rețelei.	N/A	Da – cu raționament	Da – cu raționament
		Sunt implementate controale pentru a restricționa accesul la rețelele private virtuale (VPN) la utilizatorii adecvați și autorizați	N/A – nu există VPN	Da – cu raționament	Da – cu raționament
Operațiuni IT	Copie de siguranță și recuperarea datelor:	Sunt făcute periodic copii de siguranță ale datelor financiare,	N/A – se bazează pe crearea manuală a	Da	Da

Proces	Riscuri	Controale	Aplicații IT		
Proces IT	Exemple de riscuri care rezultă din utilizarea IT	Exemple de controale generale ale sistemelor informatice	Programe informatice comerciale noncomplexe – aplicabil (da/nu)	Programe informatice comerciale sau aplicații IT de dimensiune medie și cu complexitate moderată – aplicabil (da/nu)	Aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP) – aplicabil (da/nu)
	Datele financiare nu pot fi recuperate sau accesate în timp util atunci când există pierderi de date.	În baza unui plan stabilit și cu o frecvență stabilită	unor copii de siguranță de către echipa financiară		
Operațiuni IT	Programarea operațiunilor: Sistemele, programele sau operațiunile de producție au ca rezultat o procesare inexactă, incompletă sau neautorizată a datelor.	Doar utilizatorii autorizați au acces la actualizarea operațiunilor executate în loturi (inclusiv a operațiunilor de interfață) din programul de planificare a operațiunilor	N/A – nu există operațiuni executate în loturi	Da – pentru anumite aplicații	Da
		Sistemele, programele sau operațiunile esențiale sunt monitorizate, iar erorile de procesare sunt corectate pentru a se asigura finalizarea cu succes	N/A – nu sunt monitorizate operațiunile	Da – pentru anumite aplicații	Da

AMENDAMENTE DE CONCORDANȚĂ ȘI AMENDAMENTE CORELATIVE ADUSE ALTOR STANDARDE INTERNAȚIONALE

Notă: Următoarele reprezintă amendamente de concordanță aduse altor Standarde Internaționale ca rezultat al aprobării ISA 315 (revizuit în 2019). Aceste amendamente vor intra în vigoare la aceeași dată cu ISA 315 (revizuit în 2019) și sunt prezentate cu evidențierea modificărilor aduse față de ultimele versiuni aprobate ale Standardelor Internaționale care sunt modificate. Numerele notelor de subsol din cadrul acestor amendamente nu se aliniază cu cele din Standardele Internaționale care au fost modificate și, prin urmare, trebuie să se facă referire la acele Standarde Internaționale. Aceste amendamente de concordanță au primit aprobarea PIOB, care a concluzionat că a fost urmată procedura stabilită în elaborarea amendamentelor de concordanță și a fost acordată atenția cuvenită interesului public.

ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

...

Un audit al situațiilor financiare

...

7. ISA-urile conțin obiective, dispoziții, materiale privind aplicarea și alte materiale explicative elaborate pentru a sprijini auditorul în obținerea unei asigurări rezonabile. ISA-urile îi impun auditorului să își exercite raționamentul profesional și să își mențină scepticismul profesional pe parcursul planificării și efectuării auditului și, printre altele:

- Să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, pe baza cunoștințelor sale despre entitate și mediul său, despre cadrul de raportare financiară aplicabil și inclusiv despre sistemul de control intern al acesteia.
- Să obțină suficiente probe de audit adecvate care să ateste dacă există denaturări semnificative, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la riscurile evaluate.
- Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare, în baza concluziilor trase din probele de audit obținute.

...

Data intrării în vigoare

...

Obiectivele generale ale auditorului

...

Definiții

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

...

Conformitatea cu dispozițiile relevante

...

Neîndeplinirea unui obiectiv

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Un audit al situațiilor financiare

Aria de acoperire a auditului (A se vedea punctul 3)

...

Întocmirea situațiilor financiare (A se vedea punctul 4)

...

Considerente specifice pentru auditurile din sectorul public

...

Forma opiniei auditorului (A se vedea punctul 8)

...

Definiții

Situațiile financiare (A se vedea punctul 13 litera (f))

...

Riscul de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 13 litera (n))

A15a. În sensul ISA-urilor, există un risc de denaturare semnificativă atunci când există o posibilitate rezonabilă:

(a) Să apară o denaturare (adică probabilitatea acesteia); și

(b) Ca aceasta să fie semnificativă în cazul în care ar apărea (adică amploarea acesteia).

Dispoziții de etică privind auditul situațiilor financiare (A se vedea punctul 14)

...

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 15)

...

Raționamentul profesional (A se vedea punctul 16)

...

Suficiente probe de audit adecvate și riscul de audit (A se vedea punctele 5 și 17)*Suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit*

A30. Probele de audit sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include și informații obținute din alte surse, precum auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi determinat dacă au avut loc modificări de la data auditului anterior care ar putea afecta relevanța acestuia pentru auditul curent⁷⁸) sau procedurile de control al calității ale unei firme efectuate pentru acceptarea clientului sau continuarea relației cu acesta. Pe lângă alte surse din interiorul și din exteriorul entității, registrele contabile ale entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. De asemenea, informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit ar fi putut fi întocmite de către un expert angajat sau contractat de entitate. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și confirmă aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către auditor și, în consecință, constituie de asemenea o probă de audit. Ce mai mare parte din activitatea auditorului în formularea opiniei sale constă în obținerea și evaluarea probelor de audit.

...

Riscul de audit

...

Riscurile de denaturare semnificativă

...

A40. Riscul inerent este influențat de factorii de risc inerent, mai ridicat pentru anumite aserțiuni și clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații care au legătură cu acele aserțiuni decât pentru altele. În funcție de gradul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea unei aserțiuni la denaturare, nivelul de risc inerent variază pe o scară denumită scara riscului inerent. Auditorul determină clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații importante, precum și aserțiunile relevante aferente acestora, ca parte a procesului de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, ar putea fi mai ridicat pentru calculele complexe sau pentru soldurile conturilor care constau în sume rezultate din estimări contabile și care fac obiectul unei incertitudini semnificative a estimării ar putea fi identificate ca solduri ale conturilor importante, iar evaluarea de către auditor a riscului inerent pentru riscurile conexe la nivel de aserțiune ar putea fi mai ridicată ca urmare a unei incertitudini ridicate a estimării.

A40a. Circumstanțele externe care generează riscurile afacerii pot influența, de asemenea, riscul inerent. De exemplu, evoluția tehnologiei ar putea cauza uzura morală a unui anumit produs, stocurile devenind, prin urmare, mai susceptibile la supraevaluare. Factorii din cadrul entității și din mediul acesteia

⁷⁸ ISA 315 (revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 169

care au legătură cu mai multe sau cu toate clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații ar putea, de asemenea, să influențeze riscul inerent legat de o aserțiune specifică. Astfel de factori pot include, de exemplu, lipsa de capital circulant suficient pentru a continua operațiunile sau declinul unui sector de activitate caracterizat printr-un număr mare de falimente.

- A41. Riscul de control depinde de eficacitatea conceperii, implementării și menținerii ~~controalelor~~ controlului intern de către conducere pentru a trata riscurile identificate care reprezintă o amenințare la adresa îndeplinirii obiectivelor entității relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale acesteia. Totuși, controlul intern, indiferent de cât de bine este conceput și aplicat, poate doar să reducă, dar nu să elimine, riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, din cauza limitărilor inerente ale ~~controalelor~~ controlului intern. Acestea includ, de exemplu, posibilitatea apariției erorilor umane sau a greșelilor ori a evitării controalelor prin complicitate sau neglijarea acestora de către conducere. În consecință, va exista întotdeauna un anumit risc de control. ISA-urile prevăd în ce condiții i se impune auditorului, sau acesta poate alege, să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele în determinarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor de fond care urmează a fi efectuate.⁷⁹
- A42.⁸⁰ Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ar putea fi exprimată în termeni cantitativi, de exemplu, în procente, sau în termeni necantitativi. În orice caz, nevoia ca un auditor să evalueze riscurile în mod adecvat este mai importantă decât diferitele abordări prin care pot fi realizate aceste evaluări. ISA-urile ~~se referă, în general, mai degrabă la nu fac referire de obicei la riscul inerent sau la riscul de control, ci mai degrabă la o evaluare combinată a „riscurilor de denaturare semnificativă”:~~ decât separat la riscul inerent și riscul de control. Cu toate acestea, ISA 540~~315~~ (revizuit în 2019)⁸¹ prevede ~~o evaluare separată a~~ riscului inerent să fie evaluat separat deși a riscului de control pentru a furniza o bază pentru conceperea și desfășurarea procedurilor de audit subsecvente cu scopul de a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă evaluate la nivel de aserțiune, inclusiv riscurile semnificative, ~~pentru estimările contabile la nivel de aserțiune în conformitate cu ISA 330⁸².~~ La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații importante, altele decât estimările contabile, auditorul are posibilitatea de a separa sau combina evaluarea riscului inerent și evaluarea riscului de control în funcție de tehnicile sau metodologiile de audit preferate și de considerente practice.
- A43a. Riscurile de denaturare semnificativă sunt evaluate la nivel de aserțiune pentru a determina natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor de audit subsecvente necesare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate.⁸³

⁷⁹ ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, punctele 7-17

⁸⁰ A se observa că modificările la punctul A42 din ISA 200 sunt semnalate pe versiunea actualizată a acestui punct, prezentată separat ca amendament de concordanță aferent ISA 540 (revizuit) și amendamentelor de concordanță ale acestuia.

⁸¹ ISA 540~~315~~ (revizuit în 2019), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*, punctul 15 identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

⁸² ISA 330, punctul 7 litera (b)

⁸³ ISA 330, punctul 6

Riscul de nedetectare

...

Limitările inerente ale unui audit

...

Natura raportării financiare

...

Natura procedurilor de audit

...

Caracterul oportun al raportării financiare și echilibrul dintre beneficiu și cost

...

A52. Având în vedere abordările descrise la punctul A51, ISA-urile conțin dispoziții pentru planificarea și efectuarea auditului și îi impun auditorului, printre altele:

- Să aibă o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor și a activităților aferente;⁸⁴ și
- Să folosească testarea și alte metode de examinare a populațiilor într-o manieră care să ofere o bază rezonabilă pentru concluziile auditorului cu privire la populație.⁸⁵

Alte aspecte care afectează limitările inerente ale unui audit

...

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile

Natura ISA-urilor (A se vedea punctul 18)

...

Considerente specifice pentru auditurile din sectorul public

...

Conținutul ISA-urilor (A se vedea punctul 19)

A60. Pe lângă obiective și dispoziții (dispozițiile sunt formulate în ISA-uri folosind verbul „trebuie”), un ISA conține îndrumări legate de acestea, sub formă de materiale privind aplicarea și alte materiale explicative. Un ISA poate, de asemenea, să conțină un material introductiv care oferă contextul relevant pentru o înțelegere adecvată a ISA-ului, precum și definiții. Întregul text al unui ISA este, prin urmare, relevant pentru înțelegerea obiectivelor prevăzute într-un ISA și pentru aplicarea corespunzătoare a dispozițiilor dintr-un ISA.

⁸⁴ ISA 315 (revizuit în 2019), punctele 175-2240

⁸⁵ ISA 330; ISA 500; ISA 520, *Proceduri analitice*; ISA 530, *Eșantionarea în audit*

A61. Atunci când este necesar, secțiunea referitoare la materialele privind aplicarea și alte materiale explicative oferă explicații suplimentare privind dispozițiile dintr-un ISA și îndrumări privind respectarea acestora. În special, această secțiune poate:

- Oferi o explicație mai clară cu privire la ceea ce înseamnă o dispoziție sau la ceea ce trebuie să acopere, inclusiv, în unele ISA-uri cum ar fi ISA 315 (revizuit în 2019), motivul pentru care este necesară o procedură.
- Include exemple de proceduri care ar putea fi adecvate în circumstanțele date. În unele ISA-uri, cum ar fi ISA 315 (revizuit în 2019), exemplele sunt prezentate în casete.

Cu toate că astfel de îndrumări nu impun, în sine, o dispoziție, acestea sunt relevante pentru aplicarea corespunzătoare a dispozițiilor unui ISA. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative pot oferi de asemenea informații generale cu privire la aspectele tratate într-un ISA.

~~Considerente specifice entităților mai mici~~ Considerente privind adaptabilitatea

A65a. În unele ISA-uri (de exemplu, ISA 315 (revizuit în 2019)), au fost incluse considerente privind adaptabilitatea, care ilustrează aplicarea dispozițiilor tuturor entităților, indiferent dacă natura și circumstanțele lor sunt mai complexe sau mai puțin complexe. Entitățile mai puțin complexe sunt entități în cazul cărora ar putea fi aplicabile caracteristicile de la punctul A66.

A65b. Considerentele „specifice entităților mai mici” incluse în unele ISA-uri au fost elaborate având în vedere, în principal, entitățile necotate. Totuși, anumite considerente ar putea fi utile în auditul unor entități mai mici care sunt cotate.

A66. În scopul specificării considerentelor suplimentare pentru auditurile entităților mai mici, termenul „entitate mai mică” se referă la o entitate care, de obicei, are o serie de caracteristici calitative, precum:

- (a) Concentrarea drepturilor de proprietate și a conducerii la un număr mic de persoane (adesea o singură persoană – fie o persoană fizică, fie o altă companie care deține entitatea, cu condiția ca proprietarul să prezinte caracteristicile calitative relevante); și
- (b) Una sau mai multe dintre următoarele caracteristici:
 - (i) Tranzacții directe sau lipsite de complicații;
 - (ii) Contabilitate simplă;
 - (iii) Puține linii de activitate și puține produse în cadrul liniilor de activitate;
 - (iv) Sisteme mai simple ~~Puține de control~~ interne;
 - (v) Puține niveluri de conducere cu responsabilități legate de un spectru larg de controale; sau
 - (vi) Personal puțin, o mare parte având un spectru larg de îndatoriri.

Aceste caracteristici calitative nu sunt exhaustive, nu vizează exclusiv entitățile mai mici, iar entitățile mai mici nu prezintă neapărat toate aceste caracteristici.

A67 [*Mutat – acum A65b*]

Considerente specifice instrumentelor și tehnicilor automatizate

A67a. Considerentele specifice „instrumentelor și tehnicilor automatizate” incluse în unele ISA-uri (de exemplu, ISA 315 (revizuit în 2019)) au fost elaborate pentru a explica modul în care auditorul ar putea aplica anumite dispoziții atunci când folosește instrumente și tehnici automatizate în efectuarea procedurilor de audit.

Obiectivele incluse în ISA-uri individuale (A se vedea punctul 21)

...

Utilizarea obiectivelor în determinarea necesității unor proceduri de audit suplimentare (A se vedea punctul 21 litera (a))

...

Utilizarea obiectivelor pentru a evalua măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate (A se vedea punctul 21 litera (b))

...

Conformitatea cu dispozițiile relevante

Dispoziții relevante (A se vedea punctul 22)

...

Abaterea de la o dispoziție (A se vedea punctul 23)

...

Neîndeplinirea unui obiectiv (A se vedea punctul 24)...

ISA 210, *Convenirea asupra termenelor misiunii de audit*

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Condiții preliminare pentru un audit

...

Convenirea asupra responsabilităților conducerii

...

Controlul intern

...

A18. Rămâne la latitudinea conducerii să determine ce tip de control intern este necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare. Termenul „control intern” cuprinde o gamă largă de activități în cadrul

componentelor sistemului de control intern care ar putea fi descrise ca mediul de control; procesul de evaluare a riscului din cadrul entității; procesul de monitorizare a sistemului de control intern din cadrul entității, sistemul informatic, ~~inclusiv procesele de afaceri aferente relevante pentru raportarea financiară~~, și comunicarea; ~~și activitățile de control și monitorizare a controalelor~~. Structurarea nu reflectă neapărat modul în care o entitate concepe, implementează și menține controlul intern sau modul în care poate clasifica orice componentă specifică.⁸⁶ Controlul intern al unei entități (în special evidențele și registrele contabile sau sistemele contabile) vor reflecta nevoile conducerii, complexitatea afacerii, natura riscurilor la care este supusă entitatea și legile sau reglementările relevante.

ISA 230, Documentația de audit

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute

...

Identificarea elementelor specifice sau a aspectelor testate, precum și a persoanei care întocmește și a persoanei care revizuieste (A se vedea punctul 9)

...

Considerente specifice entităților mai mici (A se vedea punctul 8)

...

- A17. La întocmirea documentației de audit, auditorul unei entități mai mici poate considera, de asemenea, că este util și eficient să înregistreze diverse aspecte ale auditului împreună, într-un singur document, cu referințe încrucișate la documentele de lucru justificative, după caz. Exemple de aspecte care pot fi documentate împreună în cazul auditului unei entități mai mici cuprind înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de controlului său intern al entității, a strategiei de audit generale și a planului de audit, a pragului de semnificație stabilit în conformitate cu ISA 320⁸⁷, a riscurilor evaluate, a aspectelor semnificative identificate pe parcursul auditului și a concluziilor formulate.

...

⁸⁶ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul A9159 și Anexa 34

⁸⁷ ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*

ISA 250 (revizuit), Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Proceduri de audit pentru cazurile în care este identificată sau suspectată neconformitatea

...

Evaluarea implicațiilor neconformității identificate sau suspectate (A se vedea punctul 22)

A23. După cum prevede punctul 22, auditorul evaluează implicațiile neconformității identificate sau suspectate în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv cu riscurile evaluate de către auditor și credibilitatea declarațiilor scrise. Implicațiile unei anumite neconformități identificate sau suspectate variază în funcție de relația dintre comiterea faptei și disimularea, după caz, ~~a activităților controlurilor~~ ~~specifice de control~~ și nivelul conducerii sau al angajaților care lucrează pentru entitatea implicată sau sub coordonarea acesteia, în special implicațiile generate din implicarea celei mai înalte autorități din cadrul entității. După cum este menționat la punctul 9, dacă auditorul acționează în conformitate cu legislația, reglementările și dispozițiile de etică relevante, acesta poate obține informații suplimentare relevante pentru responsabilitățile auditorului în conformitate cu punctul 22.

...

ISA 260 (revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Aspecte care trebuie comunicate

...

Aria de acoperire și plasarea în timp planificate ale auditului (A se vedea punctul 15)

...

A12. Comunicarea riscurilor semnificative identificate de auditor ajută persoanele responsabile cu guvernarea să înțeleagă acele aspecte și de ce acestea au fost identificate ca riscuri semnificative ~~ne-eesită o atenție deosebită din partea auditorului~~. Comunicarea privind riscurile semnificative poate ajuta persoanele responsabile cu guvernarea să își îndeplinească responsabilitățile legate de supravegherea procesului de raportare financiară.

A13. Aspectele comunicate pot include: ...

- Modul în care auditorul intenționează să trateze riscurile de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare.
- Modul în care auditorul intenționează să trateze situațiile cu riscuri de denaturare semnificativă mai mari.
- Abordarea auditorului cu privire la sistemul de controlul intern al entității, ~~relevant pentru audit~~.
- Aplicarea conceptului de prag de semnificație în contextul unui audit.
- ...

Anexa 2 (A se vedea punctele 16 litera (a), A19-A20)

Aspecte calitative ale practicilor contabile

Comunicarea prevăzută la punctul 16 litera (a) și discutată la punctele A19-A20 poate include aspecte precum:

...

Estimările contabile

- Pentru elementele pentru care estimările sunt semnificative, aspectele discutate în ISA 540¹, inclusiv, de exemplu:
 - Modul în care conducerea identifică acele tranzacții, evenimente-și sau condiții care ar putea duce la apariția necesității ca estimările contabile să fie recunoscute sau prezentate în situațiile financiare.

...

ISA 265, Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernarea și către conducere

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica în mod corespunzător persoanelor responsabile cu guvernarea și conducerii deficiențele în controlul intern pe care auditorul le-a identificat în cadrul unui audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA nu îi impune auditorului responsabilități suplimentare privind obținerea unei înțelegeri a sistemului de controlul intern al entității și elaborarea și efectuarea de teste ale controalelor pe lângă dispozițiile din ISA 315 (revizuit în 2019) și ISA 330. ISA 260 (revizuit) stabilește dispoziții suplimentare și oferă îndrumări cu privire la responsabilitatea auditorului de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernarea referitor la audit.
2. Auditorul trebuie să obțină o înțelegere a sistemului de controlul intern al entității ~~relevant pentru audit~~ atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă.⁴ Pentru efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare sistemul de controlul intern al entității pentru a institui proceduri de audit adecvate circumstanțelor date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern. Auditorul poate identifica deficiențele de control în controlul intern nu doar în cadrul procesului de evaluare a riscului, ci și în orice alt stadiu al auditului. Prezentul ISA specifică ce deficiențe identificate trebuie comunicate de către auditor persoanelor responsabile cu guvernarea și conducerii.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Determinarea măsurii în care au fost identificate deficiențe în controlul intern (A se vedea punctul 7)

...

Considerente specifice entităților mai mici

A3. Deși conceptele care stau la baza controalelor din componenta activităților de control din entitățile mai mici pot fi similare celor din entitățile mai mari, formalitatea cu care acestea acționează poate varia. Mai mult, entitățile mai mici pot considera că anumite tipuri de ~~activități de controale~~ nu sunt necesare datorită controalelor efectuate de către conducere. De exemplu, autoritatea exclusivă a conducerii de a acorda credit clienților și de a aproba achizițiile semnificative poate asigura un control eficace asupra soldurilor conturilor și tranzacțiilor importante, reducând sau eliminând nevoia de a derula ~~activități de controale~~ mai detaliate.

...

Deficiențe semnificative în controlul intern (A se vedea punctele 6 litera (b), 8)

A8. Controalele pot fi proiectate pentru a funcționa individual sau în combinație cu alte controale pentru a preveni în mod eficient, sau pentru a detecta și corecta, denaturările semnificative. De exemplu, controalele asupra conturilor de creanțe pot consta atât în controale automate, cât și în controale manuale proiectate pentru a funcționa împreună pentru a preveni, sau pentru a detecta și corecta, denaturările din soldul contului. O deficiență în controlul intern ar putea să nu fie, în sine, suficient de importantă pentru a constitui o deficiență semnificativă. Totuși, o combinație de deficiențe care afectează soldul aceluiași cont sau aceeași prezentare, o afirmație ~~relevantă~~ sau o componentă a sistemului de controlului intern al entității poate spori riscurile de denaturare atât de mult încât să genereze o deficiență semnificativă.

ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

...

Caracteristicile fraudei

...

Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă

...

Responsabilitățile auditorului

...

7. Mai mult decât atât, riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă cauzată de o fraudă comisă de conducere este mai mare decât riscul aferent fraudei comise de angajați, deoarece

conducerea are adesea posibilitatea de a manipula direct sau indirect înregistrările contabile, de a prezenta informații financiare frauduloase sau de a evita ~~procedurile de control~~ care au rolul de a preveni comiterea unor fraude similare de către alți angajați.

...

Data intrării în vigoare

...

Obiective

...

Definiții

...

Dispoziții

Scepticismul profesional

12. În conformitate cu ISA 200⁸⁸, auditorul trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, recunoscând posibilitatea existenței unei denaturări semnificative cauzate de fraudă, făcând abstracție de experiența sa anterioară cu privire la onestitatea și integritatea conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta entității. (A se vedea punctele A7-A8)
13. Cu excepția cazului în care auditorul are motive să creadă contrariul, acesta poate accepta documentele și înregistrările ca fiind autentice. În situația în care condițiile identificate în timpul auditului îl determină pe auditor să creadă că un document ar putea să nu fie autentic sau că termenele dintr-un document au fost modificate fără a-i fi prezentate, acesta trebuie să continue investigația. (A se vedea punctul A9)
14. În cazul în care răspunsurile conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernanta în cadrul interviurilor sunt inconsecvente, auditorul trebuie să investigheze respectivele inconsecvențe.

Discuții în cadrul echipei misiunii

15. ISA 315 (revizuit în 2019) prevede o discuție între membrii echipei misiunii și o decizie a partenerului de misiune cu privire la aspectele ce vor fi comunicate membrilor echipei care nu au luat parte la respectiva discuție.⁸⁹ Această discuție va viza în mod special unde și cum situațiile financiare ale entității ar putea fi susceptibile la denaturări semnificative cauzate de fraudă, inclusiv cum ar putea apărea fraudă. Discuția va fi purtată făcând abstracție de convingerile membrilor echipei misiunii privind onestitatea și integritatea conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta. (A se vedea punctele A10-A11)

⁸⁸ ISA 200, punctul 15

⁸⁹ ISA 315 (revizuit în 2019), punctele ~~17-18~~ 17-18.40

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

16. Atunci când efectuează proceduri de evaluare a riscului și activități conexe în vederea înțelegerii entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și inclusiv a sistemului de controlul intern al entității, după cum prevede ISA 315 (revizuit în 2019)⁹⁰, auditorul trebuie să efectueze procedurile prevăzute la punctele ~~2347-4324~~ pentru a obține informații pe care să le utilizeze pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Conducerea și alte persoane din cadrul entității

...

Persoanele responsabile cu guvernarea

20. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității⁹¹, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a modului în care acestea exercită supravegherea proceselor prin care conducerea identifică și răspunde la riscurile de fraudă din cadrul entității și a controlelor interne stabilite de conducere pentru a atenua aceste riscuri. (A se vedea punctele A19-A21)

...

Relații neobișnuite sau neașteptate identificate

...

Alte informații

23. Auditorul trebuie să determine dacă alte informații obținute indică riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctul A22)

Evaluarea factorilor de risc de fraudă

24. Auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile obținute prin alte proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe efectuate indică faptul că există unul sau mai mulți factori de risc de fraudă. Deși este posibil ca factorii de risc de fraudă să nu indice neapărat existența fraudei, aceștia au fost adesea prezenți în circumstanțe în care au fost comise fraude și, astfel, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctele A23-A27)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

25. În conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019), auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații.⁹²

⁹⁰—ISA 315 (revizuit), punctele 5-24

⁹¹ ISA 260 (revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, punctul 13

⁹² ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 282

26. Atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, auditorul trebuie să evalueze, pe baza unei ipoteze conform căreia există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor, ce tipuri de venituri, tranzacții generatoare de venituri sau aserțiuni conduc la astfel de riscuri. La punctul 47 este specificată documentația necesară pentru cazul în care auditorul ajunge la concluzia că ipoteza nu este aplicabilă în circumstanțele misiunii și, în consecință, nu a identificat recunoașterea veniturilor ca fiind un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctele A28-A30)
27. Auditorul trebuie să trateze riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă drept riscuri semnificative și, prin urmare, în măsura în care nu a procedat deja astfel, trebuie să ~~obțină o înțelegere a controalelor aferente ale~~ identifice controalele entității, ~~inclusiv a activităților de control, care sunt relevante pentru care tratează~~ astfel de riscuri și să evalueze modul în care au fost proiectate și dacă au fost implementate.⁹³ (A se vedea punctele A31-A32)

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Răspunsuri generale

...

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor

...

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de evitare a controalelor de către conducere

...

32. Indiferent de evaluarea auditorului cu privire la riscurile de evitare a controalelor de către conducere, auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de audit pentru:
- (a) A testa gradul de adecvare al înregistrărilor contabile din registrul Cartea mare și al altor ajustări efectuate în cadrul procesului de întocmire a situațiilor financiare. Atunci când elaborează și efectuează procedurile de audit pentru astfel de teste, auditorul trebuie:
 - (i) Să efectueze interviuri ale persoanelor implicate în procesul de raportare financiară cu privire la activitățile neadecvate sau neobișnuite în legătură cu procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări;
 - (ii) Să selecteze înregistrările contabile și alte ajustări efectuate la finalul unei perioade de raportare; și
 - (iii) Să determine necesitatea testării înregistrărilor contabile și a altor ajustări pe tot parcursul perioadei. (A se vedea punctele A41-A44)

...

⁹³ ISA 315 (revizuit în 2019), punctele 26 litera (a) subpunctul (i) și 26 litera (d)

Evaluarea probelor de audit (A se vedea punctul A49)

...

Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor

...

Declarații scrise

...

Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea

...

Comunicarea cu autoritățile de reglementare și aplicare

...

Documentarea

44. Auditorul trebuie să includă următoarele informații în documentația de audit⁹⁴ privind ~~înțelegerea entității și a mediului său de către auditor și~~ identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prevăzută de ISA 315 (revizuit în 2019)⁹⁵:

- (a) Deciziile importante luate în timpul discuției din cadrul echipei misiunii cu privire la susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative cauzate de fraudă; ~~și~~
- (b) Riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor; ~~și~~
- (c) Controalele identificate în componenta activităților de control care tratează riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Caracteristicile fraudei (A se vedea punctul 3)

...

Scepticismul profesional (A se vedea punctele 12-14)

A7. Menținerea unei atitudini de scepticism profesional necesită punerea în permanență sub semnul întrebării a măsurii în care informațiile și probele de audit obținute sugerează existența unei denaturări semnificative cauzate de fraudă. Aceasta presupune analizarea credibilității informațiilor care vor fi folosite drept probe de audit și a controalelor identificate în componenta activităților de control, dacă există, aplicate asupra procesului de întocmire și păstrare a acestora, ~~acolo unde este relevant.~~

⁹⁴ ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6

⁹⁵ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul ~~38~~³²

Date fiind caracteristicile fraudei, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important în analizarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

...

Discuții în cadrul echipei misiunii (A se vedea punctul 15)

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Intervievări ale conducerii

Evaluarea de către conducere a riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă (A se vedea punctul 17 litera (a))

...

Intervievarea auditului intern (A se vedea punctul 19)

A18. ISA 315 (revizuit în 2019) și ISA 610 (revizuit în 2013) stabilesc dispoziții și furnizează îndrumări relevante pentru auditurile entităților care dispun de o funcție de audit intern.⁹⁶ În vederea aplicării dispozițiilor acestor ISA-uri în contextul fraudei, auditorul poate efectua interviuări privind activități specifice ale funcției de audit intern, incluzând, de exemplu:

- Procedurile, dacă există, efectuate de funcția de audit intern pe parcursul anului pentru a detecta fraudă.
- Măsura în care conducerea a răspuns în mod satisfăcător la orice constatări care au rezultat în urma acestor proceduri.

Obținerea unei înțelegeri a supravegherii exercitate de către persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctul 20)

A19. Persoanele responsabile cu guvernanta unei entități supraveghează sistemele acesteia de monitorizare a riscului, control financiar și conformitate cu legislația. În multe țări, practicile de guvernanta corporativă sunt bine dezvoltate, iar persoanele responsabile cu guvernanta joacă un rol activ în supravegherea evaluării riscurilor de fraudă de către entitate și a controalelor interne relevante care tratează aceste riscuri. Având în vedere că responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanta și ale conducerii pot varia în funcție de entitate sau de țară, este important ca auditorul să înțeleagă responsabilitățile fiecăreia dintre aceste părți pentru a obține o înțelegere a supravegherii exercitate de către persoanele adecvate.⁹⁷

⁹⁶ ISA 315 (revizuit în 2019), punctele 14 litera (a) și 24 litera (a) subpunctul (ii)6 și 23, și ISA 610 (revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*

⁹⁷ ISA 260 (revizuit), punctele A1-A8, specifică persoanele cu care ar trebui să comunice auditorul în cazul în care structura de guvernanta a entității nu este bine definită.

A20. O înțelegere a supravegherii exercitate de către persoanele responsabile cu guvernarea poate oferi informații privind susceptibilitatea entității la fraude comise de conducere, caracterul adecvat al controalelor interne ~~asupra~~ care tratează riscurile de fraudă și competența și integritatea conducerii. Auditorul poate obține această înțelegere în mai multe moduri, de exemplu, participând la ședințele în care au loc astfel de discuții, citind minutele unor astfel de ședințe sau intervievând persoanele responsabile cu guvernarea.

Considerente specifice entităților mai mici

...

Analizarea altor informații (A se vedea punctul 23)

A22. Pe lângă informațiile obținute prin aplicarea procedurilor analitice, alte informații obținute despre entitate și mediul său, cadrul de raportare financiară aplicabil și sistemul de control intern al entității pot fi utile în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Discuțiile între membrii echipei misiunii pot furniza informații utile pentru identificarea unor astfel de riscuri. În plus, informațiile obținute în urma proceselor auditorului pentru acceptarea și păstrarea clienților, precum și experiența acumulată din alte misiuni efectuate pentru entitate, de exemplu, din misiunile de revizuire a informațiilor financiare interimare, pot fi relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Evaluarea factorilor de risc de fraudă (A se vedea punctul 24)

...

A25. În Anexa 1 sunt prezentate exemple de factori de risc de fraudă aferenți raportării financiare frauduloase și însușirii necuvenite a activelor. Aceste exemple de factori de risc sunt clasificate pe baza celor trei condiții care sunt prezente în general în cazul în care a fost comisă o fraudă:

- Un stimulent sau o presiune de a comite o fraudă;
- O oportunitate percepută de a comite o fraudă; și
- O capacitate de a autojustifica acțiunea frauduloasă.

Factorii de risc de fraudă pot avea legătură cu stimulentele, presiunile sau oportunitățile care rezultă din condițiile care generează susceptibilitate la denaturări semnificative, înainte de a fi luate în considerare controalele. Factorii de risc de fraudă, care includ subiectivismul intenționat al conducerii, sunt, în măsura în care afectează riscul inerent, factori de risc inerent.⁹⁸ Factorii de risc de fraudă pot avea legătură, de asemenea, cu condițiile din cadrul sistemului de control intern al entității care oferă oportunitatea de a comite o fraudă sau care ar putea afecta atitudinea conducerii sau capacitatea acesteia de a-și autojustifica acțiunile frauduloase. Este posibil ca factorii de risc de fraudă care reflectă o atitudine care permite autojustificarea acțiunii frauduloase să nu fie ușor de observat de către auditor. Totuși, auditorul poate deveni conștient de existența unor astfel de informații, de exemplu,

⁹⁸ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 12 litera (f)

prin înțelegerea necesară a mediului de control al entității.⁹⁹ Deși factorii de risc de fraudă descriși în Anexa 1 se aplică unei game largi de situații cu care s-ar putea confrunta auditorii, aceștia reprezintă doar exemple și este posibil să existe și alți factori de risc.

...

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor (A se vedea punctul 26)

...

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și înțelegerea controalelor aferente ale entității (A se vedea punctul 27)

A31. Conducerea poate realiza raționamente cu privire la natura și amploarea controalelor pe care alege să le implementeze și la natura și amploarea riscurilor pe care alege să și le asume. Atunci când determină ce controale va implementa pentru prevenirea și detectarea fraudei, conducerea analizează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei. Ca parte a acestei analize, conducerea poate concluziona că nu este eficient, din punctul de vedere al costurilor, să implementeze și să mențină un anumit control în legătură cu reducerea vizată a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A32. În consecință, este important ca auditorul să obțină o înțelegere a controalelor pe care conducerea le-a proiectat, le-a implementat și le-a menținut pentru prevenirea și detectarea fraudei. Astfel, la identificarea controalelor care tratează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, auditorul poate afla, de exemplu, dacă membrii conducerii au decis în mod conștient să accepte riscurile asociate cu lipsa separării sarcinilor. Informațiile provenite din obținerea acestei înțelegeri identificarea acestor controale și evaluarea modului în care au fost proiectate și a măsurii în care au fost implementate pot fi utile și pentru identificarea factorilor de risc de fraudă care ar putea afecta evaluarea de către auditor a riscurilor ca situațiile financiare să conțină o denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Răspunsuri generale (A se vedea punctul 28)

...

Desemnarea și supravegherea personalului (A se vedea punctul 29 litera (a))

...

Imprevizibilitatea în selectarea procedurilor de audit (A se vedea punctul 29 litera (c))

...

⁹⁹ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 21

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 30)

...

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de evitare a controalelor de către conducere

Înregistrări contabile și alte ajustări (A se vedea punctul 32 litera (a))

...

A42. În plus, este important ca auditorii să ia în considerare riscurile de denaturare semnificativă asociate cu evitarea neadecvată a controalelor asupra înregistrărilor contabile¹⁰⁰, având în vedere faptul că procesele și controalele automatizate pot reduce riscul de erori accidentale, dar nu anulează riscul ca anumite persoane să evite în mod neadecvat astfel de procese automatizate, de exemplu, prin modificarea valorilor trecute automat în registrul Cartea mare sau în sistemul de raportare financiară. Mai mult, în cazul în care se utilizează tehnologia informației pentru transferul automat al informațiilor, este posibil să existe foarte puține, ori să nu existe deloc, probe vizibile cu privire la o astfel de intervenție în sistemele informatice.

A43. La identificarea și selectarea înregistrărilor contabile și ale altor ajustări pentru testare și la determinarea metodei corespunzătoare de examinare a documentelor justificative care stau la baza elementelor selectate, următoarele aspecte sunt relevante:

- *Identificarea și Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă* – prezența factorilor de risc de fraudă și a altor informații obținute în timpul identificării și evaluării de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă poate ajuta auditorul să identifice clase specifice de înregistrări contabile și alte ajustări pentru testare.
- *Controalele care au fost implementate asupra înregistrărilor contabile și a altor ajustări* – controalele eficiente asupra întocmirii și înscrierii înregistrărilor contabile și a altor ajustări pot reduce amploarea testelor de fond necesare, cu condiția ca auditorul să fi testat eficacitatea cu care funcționează controalele.
- *Procesul de raportare financiară al entității și natura probelor care pot fi obținute* – pentru multe entități, procesarea de rutină a tranzacțiilor presupune o combinație de măsuri și proceduri ~~controale~~ automatizate și manuale. În mod similar, procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări poate implica ~~proceduri~~ și atât controale automatizate, cât și manuale. În cazul în care se utilizează tehnologia informației în procesul de raportare financiară, este posibil ca înregistrările contabile și alte ajustări să existe numai în format electronic.
- *Caracteristicile înregistrărilor contabile frauduloase sau ale altor ajustări frauduloase* – înregistrările contabile sau alte ajustări neadecvate au deseori anumite caracteristici de identificare unice. Astfel de caracteristici pot include înregistrări (a) efectuate în conturi nerelevante, neobișnuite sau rar utilizate, (b) efectuate de către persoane care, de regulă, nu efectuează

¹⁰⁰ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 26 litera (a) subpunctul (ii)

înregistrări contabile, (c) efectuate la finalul perioadei sau ca înregistrări după închiderea exercițiului cu puține sau fără explicații ori descrieri, (d) efectuate fie înainte de, fie în timpul întocmirii situațiilor financiare care nu au numere de conturi sau (e) care conțin numere rotunde sau numere cu aceeași terminație.

- *Natura și complexitatea conturilor* – înregistrările contabile sau alte ajustări neadevrate pot fi întâlnite în conturi care (a) conțin tranzacții de natură complexă sau neobișnuită, (b) conțin estimări semnificative și ajustări efectuate la finalul perioadei, (c) au fost predispuse la denaturări în trecut, (d) nu au fost reconciliate în timp util sau conțin diferențe nereconciliate, (e) conțin tranzacții efectuate în cadrul companiei, sau (f) sunt asociate în orice alt fel cu un risc identificat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. În auditul entităților care au mai multe locații sau componente se acordă atenție necesității de a selecta înregistrări contabile din mai multe locații.
- *Înregistrări contabile și alte ajustări procesate care nu țin de activitatea normală a entității* – înregistrările contabile nonstandard ar putea să nu facă obiectul ~~aceluși nivel de~~ unor controale de aceeași natură și amploare ~~control intern~~ ca înregistrările contabile utilizate în mod recurent pentru înregistrarea unor tranzacții precum vânzările lunare, achizițiile sau plățile în numerar.

...

Estimări contabile (A se vedea punctul 32 litera (b))

...

Motivele economice ale tranzacțiilor semnificative (A se vedea punctul 32 litera (c))

...

Evaluarea probelor de audit (A se vedea punctele 34-37)

...

Procedurile analitice efectuate spre finalul auditului în vederea formării unei concluzii generale (A se vedea punctul 34)

...

Analizarea denaturărilor identificate (A se vedea punctele 35-37)

...

Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor (A se vedea punctul 38)

...

Declarații scrise (A se vedea punctul 39)

...

Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea

Comunicarea cu conducerea (A se vedea punctul 40)

...

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea (A se vedea punctul 41)

...

Alte aspecte legate de fraudă (A se vedea punctul 42)

...

Comunicarea cu autoritățile de reglementare și aplicare (A se vedea punctul 43)

...

Anexa 1

(A se vedea punctul A25)

Exemple de factori de risc de fraudă

Factorii de risc de fraudă identificați în prezenta Anexă reprezintă exemple de astfel de factori care pot fi întâlniți de auditor într-o gamă largă de situații. Sunt prezentate exemple separate privind cele două tipuri de fraudă relevante pentru auditori – raportarea financiară frauduloasă și însușirea necuvenită a activelor. Pentru fiecare dintre aceste tipuri de fraudă, factorii de risc sunt clasificați mai departe pe baza celor trei condiții prezente în general atunci când apar denaturări semnificative cauzate de fraudă: (a) stimulente/presiuni, (b) oportunități și (c) atitudini/autojustificări. Deși factorii de risc acoperă o gamă largă de situații, aceștia nu reprezintă decât exemple și, în consecință, auditorul poate identifica factori de risc suplimentari sau diferiți. Nu toate exemplele sunt relevante în toate circumstanțele, iar unele pot avea o importanță mai mare sau mai mică pentru entitățile de dimensiuni diferite sau cu caracteristici ori structuri de proprietate diferite. De asemenea, ordinea exemplurilor de factori de risc prezentate nu reflectă importanța lor relativă sau frecvența apariției lor.

Factorii de risc de fraudă pot avea legătură cu stimulentele sau presiunile, ori cu oportunitățile care rezultă din condițiile care generează susceptibilitate la denaturări semnificative, înainte de a fi luate în considerare controalele (adică riscul inerent). Astfel de factori sunt factori de risc inerent, în măsura în care afectează riscul inerent, și pot fi generați de subiectivismul conducerii. Factorii de risc de fraudă aferenți oportunităților pot apărea, de asemenea, din alți factori de risc inerent identificați (de exemplu, complexitatea sau incertitudinea poate crea oportunități care au ca rezultat susceptibilitatea la denaturări cauzate de fraudă). Factorii de risc de fraudă aferenți oportunităților pot avea, de asemenea, legătură cu condițiile din cadrul sistemului de control intern al entității, cum ar fi limitările și deficiențele din controlul intern al entității care creează astfel de oportunități. Factorii de risc de fraudă aferenți atitudinilor sau autojustificărilor pot apărea în special ca urmare a limitărilor sau deficiențelor din mediul de control intern al entității.

Factori de risc aferenți denaturărilor generate de raportarea financiară frauduloasă

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc aferenți denaturărilor generate de raportarea financiară frauduloasă.

Stimulente/Presiuni

Stabilitatea financiară sau profitabilitatea este afectată de condițiile economice, specifice segmentului de activitate sau operaționale ale entității, precum (sau indicate de):

...

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii de a îndeplini cerințele și așteptările părților terțe, ca urmare a:

...

Informațiile disponibile indică faptul că situația financiară personală a conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea este afectată de performanța financiară a entității ca urmare a:

...

Oportunități

Natura sectorului de activitate sau a operațiunilor entității generează oportunități de a comite o raportare financiară frauduloasă, care pot apărea ca urmare a:

...

Monitorizarea conducerii este ineficace ca urmare a:

...

Există o structură organizatorică complexă și instabilă, evidențiată de următoarele:

...

~~Componentele de control intern sunt deficiente~~ Deficiențe în controlul intern ca urmare a:

- ~~Monitorizării~~ Proceselor inadecvate de monitorizare a sistemului de control intern al entității ~~și a controalelor~~, inclusiv a controalelor automatizate și a controalelor asupra raportării financiare interimare (când este prevăzută raportarea externă).
- Rater mari de fluctuație a personalului sau angajării de personal ineficace în departamentul de contabilitate, în cel de tehnologia informației sau în funcția de audit intern.
- Sistemelor informatice și de contabilitate ineficace, inclusiv a situațiilor în care există deficiențe semnificative în controlul intern.

Atitudini/Autojustificări

...

Factori de risc generați de denaturările apărute ca urmare a însușirii necuvenite a activelor

Factorii de risc generați de denaturările apărute ca urmare a însușirii necuvenite a activelor sunt clasificați, de asemenea, pe baza a trei condiții prezente în general atunci când are loc o fraudă: stimulente/presiuni, oportunități și atitudini/autojustificări. O parte dintre factorii de risc generați de raportarea financiară frauduloasă pot fi prezenți și atunci când apar denaturări ca urmare a însușirii necuvenite a activelor. De exemplu, monitorizarea ineficace de către conducere și alte deficiențe în controlul intern pot fi prezente atunci când

apar denaturări cauzate fie de raportarea financiară frauduloasă, fie de însușirea necuvenită a activelor. În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc aferenți denaturărilor apărute ca urmare a însușirii necuvenite a activelor.

Stimulente/Presiuni

...

Oportunități

Anumite caracteristici sau circumstanțe pot crește susceptibilitatea activelor de a fi însușite în mod necuvenit. De exemplu, oportunitățile de însușire necuvenită a activelor cresc atunci când există următoarele:

...

Controlul intern neadecvat asupra activelor poate crește susceptibilitatea activelor respective de a fi însușite în mod necuvenit. De exemplu, însușirea necuvenită a activelor poate avea loc din următoarele cauze:

- Separarea neadecvată a sarcinilor sau verificări independente neadecvate.
- Supravegherea neadecvată a cheltuielilor conducerii superioare, precum călătorii și alte decontări.
- Supravegherea neadecvată de către conducere a angajaților responsabili de active, de exemplu, supravegherea sau monitorizarea neadecvată a locațiilor aflate la distanță.
- Selecția neadecvată a candidaților pentru posturile care presupun acces la active.
- Evidența neadecvată a activelor.
- Sistemul neadecvat de autorizare și aprobare a tranzacțiilor (de exemplu, în cazul achizițiilor).
- Măsuri de protecție fizice neadecvate ale numerarului, ale investițiilor, ale stocurilor sau ale imobilizărilor.
- Lipsa reconcilierilor complete și la timp ale activelor.
- Lipsa documentării corespunzătoare și la timp a tranzacțiilor, de exemplu, a creditelor pentru returnări de mărfuri.
- Lipsa vacanțelor obligatorii pentru angajații care dețin funcții-cheie de control.
- Înțelegerea neadecvată de către conducere a tehnologiei informației, fapt ce le permite angajaților responsabili cu tehnologia informației să își însușească necuvenit activele entității.
- Controale neadecvate ale accesului la înregistrările automatizate, inclusiv controalele și revizuirile jurnalelor de evenimente ale sistemelor informatice.

Atitudini/Autojustificări

- Desconsiderarea necesității de a monitoriza sau de a reduce riscurile legate de însușirea necuvenită a activelor.

- Desconsiderarea controalelor ~~interne~~ privind însușirea necuvenită a activelor prin evitarea controalelor existente sau prin neluarea unor măsuri de corectare adecvate pentru deficiențele cunoscute în controlul intern.
- Un comportament care indică nemulțumirea sau insatisfacția față de entitate sau modul acesteia de a-și trata angajații.
- Modificări ale comportamentului sau ale stilului de viață care ar putea indica însușirea necuvenită a activelor.
- Toleranța față de furturile de valoare mică.

Anexa 2

(A se vedea punctul A40)

Exemple de posibile proceduri de audit pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de posibile proceduri de audit pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă care rezultă atât din raportarea financiară frauduloasă, cât și din însușirea necuvenită a activelor. Deși aceste proceduri se aplică unei game largi de situații, ele reprezintă doar exemple și, în consecință, este posibil să nu fie cele mai adecvate sau cele necesare în toate circumstanțele. De asemenea, ordinea în care sunt prezentate procedurile nu reflectă importanța lor relativă.

Considerente la nivelul aserțiunilor

Răspunsurile specifice la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă variază în funcție de tipurile sau combinațiile de factori de risc de fraudă sau de condițiile identificate și de clasele de tranzacții, soldurile conturilor, prezentările de informații și aserțiunile pe care le-ar putea afecta.

Următoarele sunt exemple de răspunsuri specifice:

...

- Dacă activitatea unui expert devine deosebit de semnificativă cu privire la un element al situațiilor financiare pentru care riscul evaluat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă este ridicat, efectuarea unor proceduri suplimentare cu privire la o parte dintre sau la toate ipotezele, metodele sau constatările experților pentru a determina dacă acele constatări nu sunt nerezonabile ori contractarea unui alt expert în acest scop.

...

Răspunsuri specifice – denaturări care rezultă din raportarea financiară frauduloasă

Următoarele sunt exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a raportării financiare frauduloase:

...

Anexa 3

(A se vedea punctul A49)

Exemple de circumstanțe care indică posibilitatea existenței unei fraude

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de circumstanțe care indică posibilitatea ca situațiile financiare să conțină denaturări semnificative cauzate de fraudă.

...

ISA 300, Planificarea unui audit al situațiilor financiare**Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**

...

Documentarea (A se vedea punctul 12)

...

Considerente specifice entităților mai mici

A21. Așa cum se menționează la punctul A11, un memorandum corespunzător, scurt poate servi drept strategie documentată pentru auditul unei entități mai mici. Pentru planul de audit, pot fi folosite programe standard de audit sau liste de verificare (a se vedea punctul A19) întocmite pe baza ipotezei unui număr redus de ~~activități de control~~ activități de control relevante¹⁰¹, așa cum este foarte probabil să fie cazul într-o entitate mai mică, cu condiția ca acestea să fie adaptate la circumstanțele misiunii, inclusiv la evaluarea riscurilor de către auditor.

...

ISA 402, Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii**Introducere****Domeniul de aplicare al prezentului ISA**

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii de a obține suficiente probe de audit adecvate atunci când o entitate utilizatoare de servicii folosește serviciile uneia sau mai multor organizații prestatoare de servicii. Mai precis, dezvoltă felul în care auditorul entității utilizatoare de servicii aplică ISA 315 (revizuit în 2019) și ISA 330 pentru înțelegerea entității utilizatoare de servicii, inclusiv a sistemului de control intern al entității relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ~~audit~~, suficientă pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și pentru conceperea și efectuarea procedurilor de audit subsecvente care să răspundă la acele riscuri.

...

¹⁰¹ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 26 litera (a)

3. Serviciile furnizate de o organizație prestatoare de servicii sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii atunci când serviciile respective, și controalele aplicate acestora, fac parte din sistemul informatic al entității utilizatoare de servicii, ~~inclusiv procesele operaționale aferente, relevante pentru raportarea financiară~~ întocmirea situațiilor financiare. ~~Deși e~~ Este probabil ca majoritatea controalelor din organizația prestatoare de servicii să ~~aibă legătură cu raportarea financiară~~ facă parte din sistemul informatic al entității utilizatoare de servicii relevant pentru întocmirea situațiilor financiare, este posibil să mai existe și alte controale conexe care ar putea fi relevante pentru audit, precum controalele asupra protejării activelor. Serviciile unei organizații prestatoare de servicii fac parte din sistemul informatic al entității utilizatoare de servicii; ~~inclusiv procesele operaționale aferente, relevante pentru raportarea financiară~~, dacă aceste servicii afectează oricare dintre aspectele următoare:
- (a) Modul în care informațiile referitoare la clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații importante circulă în sistemul informatic al entității utilizatoare de servicii, manual sau utilizând tehnologia informațiilor, și dacă au fost obținute din registrul Cartea mare și registrele auxiliare sau din afara lor. Clasele de tranzacții din cadrul operațiunilor entității utilizatoare de servicii care sunt importante pentru situațiile financiare ale acesteia; Aceasta include cazul în care serviciile organizației prestatoare de servicii afectează modul în care:
- (i) ~~(b) Procedurile, atât din cadrul sistemelor de tehnologie a informației (IT), cât și din cadrul sistemelor manuale, prin care tranzacțiile entității utilizatoare de servicii sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate după caz, transpuse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare; Sunt inițiate tranzacțiile entității utilizatoare de servicii, precum și modul în care informațiile referitoare la acestea sunt înregistrate, procesate, corectate după caz și transpuse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare; și în care~~
- (ii) Informațiile cu privire la evenimente și condiții, altele decât tranzacțiile, sunt colectate, procesate și prezentate în situațiile financiare.
- (b) ~~(c) Înregistrările contabile aferente, fie în format electronic, fie scrise de mână, informațiile justificative și conturile specifice din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii și alte înregistrări justificative legate de fluxurile de informații de la punctul 3 litera (a) care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității utilizatoare de servicii; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în registrul Cartea mare;~~
- (d) ~~Modul în care sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii captează evenimentele și condițiile, altele decât tranzacțiile, care sunt semnificative pentru situațiile financiare;~~
- (~~c~~e) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii din înregistrările descrise la punctul 3 litera (b), inclusiv în ceea ce privește prezentările de informații și estimările contabile legate de clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații estimările contabile și prezentările importante; și
- (d) Mediul IT al entității relevant pentru literele (a)-(c) de mai sus.

- (f) ~~Controalele aferente înregistrărilor contabile, inclusiv înregistrările contabile nonstandard, folosite la înregistrarea tranzacțiilor nerecurente, neobișnuite sau a ajustărilor.~~

...

Obiective

7. Obiectivele auditorului entității utilizatoare de servicii, atunci când entitatea utilizatoare de servicii folosește serviciile unei organizații prestatoare de servicii, sunt:
- (a) Să înțeleagă suficient natura și importanța serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și efectul acestora asupra sistemului de control intern al entității utilizatoare de servicii, ~~relevant pentru audit~~, pentru a putea asigura o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea ~~identifica și evalua~~ riscurilor de denaturare semnificativă; și
- (b) Să elaboreze și să efectueze proceduri de audit care să răspundă la riscurile respective.

...

Dispoziții

Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern

...

10. La înțelegerea sistemului de control intern al entității ~~relevant pentru audit~~ în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019)¹⁰², auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să distingă controalele din componența activităților de control¹⁰³ ~~evalueze proiectarea și implementarea controalelor relevante din entitatea utilizatoare de servicii de cele~~ care se referă la serviciile furnizate de organizația prestatoare de servicii, inclusiv cele care se aplică tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii, și să evalueze modul în care au fost proiectate și dacă au fost implementate.¹⁰⁴ (A se vedea punctele A12-A14)
11. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să stabilească dacă s-au înțeles suficient natura și importanța serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și efectul acestora asupra sistemului de control intern al entității utilizatoare de servicii, ~~relevant pentru audit~~, pentru a putea identifica și evalua corespunzător riscurile de denaturare semnificativă.
12. Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii nu reușește să înțeleagă suficient informațiile de la entitatea utilizatoare de servicii, el trebuie să înțeleagă respectivele informații prin una sau mai multe dintre procedurile următoare:

...

¹⁰² ISA 315 (revizuit), punctul 12

¹⁰³ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 26 litera (a)

¹⁰⁴ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 26 litera (d)

- (c) Vizitarea organizației prestatoare de servicii și efectuarea procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante din organizația prestatoare de servicii; sau
- (d) Utilizarea unui alt auditor în vederea efectuării procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante din organizația prestatoare de servicii. (A se vedea punctele A15-A20)

Utilizarea unui raport de tip 1 sau de tip 2 pentru a ajuta auditorul entității utilizatoare de servicii la înțelegerea organizației prestatoare de servicii

...

14. Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii plănuiește să utilizeze un raport de tip 1 sau de tip 2 drept probă de audit pentru a-l sprijini în înțelegerea modului în care au fost proiectate și implementate controalele din organizația prestatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie:

...

- (b) Să evalueze suficiența și gradul de adecvare ale probelor furnizate de raport pentru înțelegerea controalelor din organizația prestatoare de servicii ~~ului intern al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru audit, și~~

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern

...

Proceduri subsecvente în cazul în care nu se pot înțelege suficient informațiile de la entitatea utilizatoare de servicii (A se vedea punctul 12)

...

- A19. Poate fi utilizat un alt auditor în vederea efectuării procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante din organizația prestatoare de servicii legate de serviciile furnizate entității utilizatoare de servicii. Dacă a fost emis un raport de tip 1 sau de tip 2, auditorul entității utilizatoare de servicii poate utiliza un auditor al organizației prestatoare de servicii pentru a efectua procedurile respective, având în vedere că auditorul organizației prestatoare de servicii are o relație curentă cu organizația prestatoare de servicii. În cazul utilizării activității unui alt auditor, auditorul entității utilizatoare de servicii poate considera utilă îndrumarea din ISA 600⁹, datorită faptului că face referire la înțelegerea unui alt auditor (inclusiv a independenței și a competenței profesionale ale auditorului respectiv), implicarea în activitatea unui alt auditor în planificarea naturii, amplitudinii și plasării în timp ale activității respective și în evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit obținute.

...

Utilizarea unui raport de tip 1 sau de tip 2 pentru a ajuta auditorul entității utilizatoare de servicii la înțelegerea organizației prestatoare de servicii (A se vedea punctele 13-14)

...

- A22. Un raport de tip 1 sau de tip 2, împreună cu informațiile cu privire la entitatea utilizatoare de servicii, poate sprijini auditorul entității utilizatoare de servicii în obținerea unei înțelegeri cu privire la:
- (a) Aspectele controalelor din organizația prestatoare de servicii care pot afecta procesarea tranzacțiilor entității utilizatoare de servicii, inclusiv utilizarea unor organizații subcontractoare de servicii;
 - (b) Fluxul de tranzacții semnificative prin intermediul organizației prestatoare de servicii în vederea stabilirii punctelor din fluxul de tranzacții în care ar putea apărea denaturări semnificative în situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii;
 - (c) Obiectivele controlului din organizația prestatoare de servicii relevante pentru aserțiunile din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii; și
 - (d) Dacă controalele din organizația prestatoare de servicii sunt proiectate și implementate corespunzător în vederea prevenirii sau detectării erorilor de procesare care ar putea avea ca rezultat denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii.

Un raport de tip 1 sau de tip 2 poate ajuta auditorul entității utilizatoare de servicii să înțeleagă suficient informațiile, în vederea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, un raport de tip 1 nu furnizează nicio probă cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele ~~relevante~~.

Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă

...

Teste ale controalelor

- A29. ISA 330 impune auditorului entității utilizatoare de servicii să elaboreze și să efectueze teste ale controalelor pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele ~~relevante~~ în anumite condiții. În contextul unei organizații prestatoare de servicii, această dispoziție se aplică atunci când:

...

- A30. Dacă nu este disponibil un raport de tip 2, un auditor al unei entități utilizatoare de servicii poate contacta organizația prestatoare de servicii, prin intermediul entității utilizatoare de servicii, pentru a solicita ca un auditor al organizației prestatoare de servicii să fie contractat pentru a furniza un raport de tip 2 care să includă teste ale eficacității cu care funcționează controalele ~~relevante~~ sau auditorul entității utilizatoare de servicii poate utiliza un alt auditor pentru ca acesta să efectueze la organizația prestatoare de servicii proceduri care să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele respective. De asemenea, un auditor al unei entități utilizatoare de servicii poate vizita organizația prestatoare de servicii și poate efectua teste ale controalelor ~~relevante~~, dacă organizația prestatoare de servicii este de acord cu acest lucru. Evaluările riscurilor de către auditorul entității utilizatoare de

servicii au la bază probele cumulate furnizate de activitatea unui alt auditor și procedurile proprii ale auditorului entității utilizatoare de servicii.

Utilizarea unui raport de tip 2 ca probă de audit conform căreia controalele din organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace

...

A33. De asemenea, poate fi necesar ca auditorul entității utilizatoare de servicii să obțină probe suplimentare cu privire la modificările semnificative aplicate controalelor ~~relevante~~ din organizația prestatoare de servicii în afara perioadei acoperite de raportul de tip 2 sau să stabilească procedurile de audit suplimentare care vor fi efectuate. Factorii relevanți pentru stabilirea probelor de audit suplimentare care trebuie obținute cu privire la controalele din organizația prestatoare de servicii care funcționau în afara perioadei acoperite de raportul auditorului organizației prestatoare de servicii pot include:

...

- Eficacitatea mediului de control și procesul entității utilizatoare de servicii pentru monitorizarea sistemului de control intern ~~monitorizarea controalelor din entitatea utilizatoare de servicii.~~

A34. Se pot obține probe de audit suplimentare, de exemplu, prin extinderea testelor controalelor asupra perioadei rămase sau prin testarea procesului entității utilizatoare de servicii pentru monitorizarea sistemului de control intern ~~monitorizării controalelor de către entitate.~~

...

A39. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să comunice la timp, în scris, deficiențele semnificative identificate pe parcursul auditului, atât conducerii, cât și persoanelor responsabile cu guvernarea.¹¹ De asemenea, auditorului entității utilizatoare de servicii i se impune să comunice conducerii, la un nivel de responsabilitate adecvat și la timp, alte deficiențe din controlul intern identificate pe parcursul auditului care, în raționamentul profesional al auditorului entității utilizatoare de servicii, sunt suficient de importante pentru a fi aduse în atenția conducerii.¹² Aspectele pe care auditorul entității utilizatoare de servicii le poate identifica pe parcursul auditului și le poate comunica conducerii și persoanelor responsabile cu guvernarea entității utilizatoare de servicii includ:

- Orice controale din cadrul procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern ~~monitorizare a controalelor~~ care ar putea fi implementate de către entitatea utilizatoare de servicii, inclusiv cele identificate în urma obținerii unui raport de tip 1 sau de tip 2;

...

ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate

Introducere

(a) Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului cu privire la elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile de denaturare semnificativă identificate și

evaluate de către auditor, în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019)¹⁰⁵, în cadrul unui audit al situațiilor financiare.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este de a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la riscurile evaluate de denaturare semnificativă, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la acele riscuri.

Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Procedură de fond – O procedură de audit concepută pentru a detecta denaturările semnificative de la nivelul aserțiunilor. Procedurile de fond includ:
 - (i) Teste de detaliu (ale claselor de tranzacții, ale soldurilor conturilor și ale prezentărilor de informații); și
 - (ii) Proceduri analitice de fond.
 - (b) Test al controalelor – O procedură de audit concepută pentru a evalua eficacitatea cu care funcționează controalele în prevenirea sau detectarea și corectarea denaturărilor semnificative de la nivelul aserțiunilor.

Dispoziții

Răspunsuri generale

5. Auditorul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri generale pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare. (A se vedea punctele A1-A3)

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

6. Auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de audit subsecvente, ale căror natură, plasare în timp și amploare se bazează pe, și vin ca răspuns la, riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A4-A8; A42-A52)

¹⁰⁵ ISA 315 (revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

7. În elaborarea procedurilor de audit subsecvente care trebuie efectuate, auditorul trebuie:
- (a) Să ia în considerare motivele care stau la baza evaluării riscului de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al contului și prezentare de informații important(ă), inclusiv:
 - (i) Probabilitatea de apariție și anvergura denaturării ~~semnificative~~ ca urmare a anumitor caracteristici ale clasei de tranzacții, ale soldului contului sau ale prezentării de informații ~~relevant(e)-important(e)~~ (mai exact, riscul inerent); și
 - (ii) Dacă evaluarea riscului ia în considerare controalele ~~relevante~~ care tratează riscul de denaturare semnificativă (mai exact, riscul de control), impunând astfel auditorului obținerea de probe de audit pentru a determina măsura în care controalele funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul ~~intenționează să se bazeze pe~~ planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele pentru a determina natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de fond); și (A se vedea punctele A9-A18)
 - (b) Să obțină probe de audit cu atât mai convingătoare cu cât este mai mare evaluarea riscului efectuată de auditor. (A se vedea punctul A19)

Teste ale controalelor

8. Auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze teste ale controalelor pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele ~~relevante~~ dacă:
- (a) Evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor include o așteptare conform căreia aceste controale funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul ~~intenționează să se bazeze pe~~ planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele în determinarea naturii, plasării în timp și amplexării procedurilor de fond); sau
 - (b) Doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A20-A24)
9. În elaborarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul trebuie să obțină probe de audit cu atât mai convingătoare cu cât auditorul se bazează în mai mare măsură pe eficacitatea unui control. (A se vedea punctul A25)

Natura și amplexarea testelor controalelor

10. La elaborarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul trebuie:
- (a) Să efectueze alte proceduri de audit în combinație cu intervierea, pentru a obține probe de audit cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele, inclusiv:
 - (i) Modul în care au fost aplicate controalele la momente relevante în timpul perioadei auditate;
 - (ii) Consecvența cu care au fost aplicate; și
 - (iii) De către cine și prin ce mijloace au fost aplicate. (A se vedea punctele A26-A29a)

- (b) În măsura în care nu a fost tratat deja acest aspect, să stabilească dacă acele controale care urmează a fi testate depind de alte controale (controale indirecte) și, în caz afirmativ, dacă este necesar să obțină probe de audit pentru a justifica funcționarea eficace a acelor controale indirecte. (A se vedea punctele A30-A31)

Plasarea în timp a testelor controalelor

- 11. Auditorul trebuie să testeze controalele pentru momentul sau întreaga perioadă pentru care auditorul intenționează să se bazeze pe acele controale, sub rezerva punctelor 12 și 15 de mai jos, pentru a asigura o bază adecvată pentru credibilitatea pe care auditorul intenționează să o acorde acestora. (A se vedea punctul A32)

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare

- 12. Dacă auditorul obține probe de audit cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele în timpul unei perioade interimare, auditorul trebuie:
 - (a) Să obțină probe de audit cu privire la modificările semnificative ale controalelor ulterior perioadei interimare; și
 - (b) Să determine probele de audit suplimentare care trebuie obținute pentru perioada rămasă. (A se vedea punctele A33-A34)

Utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare

- 13. Atunci când stabilește dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele și, în acest caz, a perioadei de timp care poate să treacă înainte de a retesta un control, auditorul trebuie să ia în considerare următoarele:
 - (a) Eficacitatea altor ~~elemente componente ale sistemului de controlului intern al entității~~, inclusiv mediul de control, procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern al entității și procesul entității de evaluare a riscului;
 - (b) Riscurile rezultate din caracteristicile controlului, inclusiv dacă acesta este manual sau automatizat;
 - (c) Eficacitatea controalelor generale ale sistemelor informatice;
 - (d) Eficacitatea controlului și a aplicării sale de către entitate, inclusiv natura și gradul de abatere în aplicarea controlului, observate în auditurile anterioare, precum și dacă au fost efectuate modificări de personal care afectează în mod semnificativ aplicarea controlului;
 - (e) Dacă absența unei modificări într-un anumit control generează un risc ca urmare a modificării circumstanțelor; și
 - (f) Riscurile de denaturare semnificativă și gradul de încredere acordat controlului. (A se vedea punctul A35)

14. Dacă auditorul intenționează să folosească probe de audit dintr-un audit precedent cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele specifice, auditorul trebuie să stabilească menținerea relevanței și a credibilității acelor probe prin obținerea unor probe de audit cu privire la măsura în care au avut loc modificări semnificative în acele controale, ulterior auditului precedent. Auditorul trebuie să obțină aceste probe prin efectuarea unor interviuri combinate cu observare sau inspecție, pentru a confirma înțelegerea acelor controale specifice, și:
- (a) Dacă au avut loc modificări care afectează relevanța continuă a probelor de audit din auditul precedent, auditorul trebuie să testeze controalele în cadrul auditului curent. (A se vedea punctul A36)
 - (b) Dacă nu au avut loc astfel de modificări, auditorul trebuie să testeze controalele cel puțin o dată la fiecare al treilea audit și trebuie să testeze o parte dintre controale la fiecare audit, pentru a evita posibilitatea ca auditorul să testeze toate controalele pe care intenționează să se bazeze într-o singură perioadă auditată, fără a mai efectua vreo testare a controalelor în următoarele două perioade auditate. (A se vedea punctele A37-A39)

Controale ale riscurilor semnificative

15. Dacă auditorul intenționează să se bazeze pe planificarea să testeze anumite controale ale unui risc pe care auditorul l-a determinat drept risc semnificativ, acesta va testa respectivele controale în perioada curentă.

Evaluarea eficacității cu care funcționează controalele

16. La evaluarea eficacității cu care funcționează controalele ~~relevante~~ pe care intenționează să se bazeze, auditorul, acesta trebuie să evalueze dacă denaturările care au fost detectate prin procedurile de fond indică faptul că aceste controale nu funcționează în mod eficace. Totuși, absența denaturărilor detectate prin proceduri de fond nu furnizează probe de audit cu privire la eficacitatea controalelor corespunzătoare aserțiunii supuse testării. (A se vedea punctul A40)
17. Dacă sunt detectate abateri de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze, auditorul trebuie să efectueze interviuri specifice pentru a înțelege aceste aspecte și consecințele lor potențiale și să stabilească dacă: (A se vedea punctul A41)
- (a) Testele controalelor care au fost efectuate furnizează o bază adecvată pentru încrederea acordată acelor controale;
 - (b) Este necesară efectuarea unor teste suplimentare ale controalelor; sau
 - (c) Este necesar ca riscurile ~~potențiale~~ de denaturare semnificativă să fie tratate utilizând proceduri de fond.

Proceduri de fond

18. Indiferent de riscurile evaluate de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al unui cont și prezentare de informații semnificative. (A se vedea punctele A42-A47)

19. De asemenea, auditorul trebuie să analizeze dacă procedurile de confirmare externă urmează a fi efectuate drept proceduri de audit de fond. (A se vedea punctele A48-A51)

Proceduri de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare

20. Procedurile de fond ale auditorului trebuie să includă următoarele proceduri de audit corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare:
- (a) Concordanța sau reconcilierea informațiilor din situațiile financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv a informațiilor prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara acestora; și
 - (b) Examinarea înregistrărilor contabile semnificative și a altor ajustări efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare. (A se vedea punctul A52)

Proceduri de fond ca răspuns la riscurile semnificative

21. Dacă auditorul a stabilit că un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor este un risc semnificativ, auditorul trebuie să efectueze proceduri de fond care răspund în mod specific aceluiași risc. Atunci când modul de abordare a unui risc semnificativ constă numai în proceduri de fond, acele proceduri trebuie să includă și teste de detaliu. (A se vedea punctul A53)

Plasarea în timp a procedurilor de fond

22. Dacă procedurile de fond se efectuează la o dată interimară, auditorul trebuie să acopere perioada rămasă prin efectuarea:
- (a) unor proceduri de fond, combinate cu teste ale controalelor pentru perioada care a urmat datei interimare; sau
 - (b) dacă auditorul consideră că acest lucru este suficient, doar a procedurilor de fond subsecvente,
- care asigură o bază rezonabilă pentru extinderea concluziilor auditului de la data interimară până la sfârșitul perioadei. (A se vedea punctele A54-A57)
23. Dacă anumite denaturări la care auditorul nu se aștepta în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sunt detectate la o dată interimară, auditorul trebuie să evalueze dacă este necesară modificarea evaluării aferente a riscului și a naturii, plasării în timp și amplitudinii planificate ale procedurilor de fond care acoperă perioada rămasă. (A se vedea punctul A58)

Caracterul adecvat al prezentării situațiilor financiare

24. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit pentru a evalua dacă prezentarea generală a situațiilor financiare este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Pentru a realiza această evaluare, auditorul trebuie să analizeze dacă situațiile financiare sunt prezentate într-o manieră care să reflecte corespunzător:

- Clasificarea și descrierea informațiilor financiare și a tranzacțiilor, evenimentelor și condițiilor ce stau la baza acestora; și
- Prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare. (A se vedea punctul A59)

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit

25. Pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, auditorul trebuie să evalueze, înainte de finalizarea auditului, dacă evaluările riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor rămân adecvate. (A se vedea punctele A60-A61)
26. Auditorul trebuie să concluzioneze dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate. La formarea unei opinii, auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit relevante, indiferent dacă acestea par a fi coroborate cu aserțiunile din situațiile financiare sau par a le contrazice. (A se vedea punctul A62)
27. Dacă auditorul nu a obținut suficiente probe de audit adecvate cu privire la o aserțiune ~~semnificativă din situațiile financiare~~ relevantă despre o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații, auditorul trebuie să încerce să obțină probe de audit subsecvente. Dacă auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să se declare în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare.

Documentarea

28. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:¹⁰⁶
 - (a) Răspunsurile generale pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare, precum și natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit subsecvente efectuate;
 - (b) Legătura dintre acele proceduri și riscurile evaluate la nivelul aserțiunilor; și
 - (c) Rezultatele procedurilor de audit, inclusiv concluziile în cazul în care acestea nu sunt clare. (A se vedea punctul A63)
29. Dacă auditorul intenționează să utilizeze probele de audit cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele obținute în cadrul auditurilor precedente, auditorul trebuie să includă în documentația de audit concluziile formulate cu privire la credibilitatea acestor controale care au fost testate într-un audit anterior.
30. Documentația auditorului trebuie să demonstreze că informațiile folosite în situațiile financiare sunt în concordanță sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv informațiile prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara lor.

¹⁰⁶ ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Răspunsuri generale (A se vedea punctul 5)

- A1. Răspunsurile generale care tratează riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare pot include:
- Evidențierea necesității menținerii scepticismului profesional de către echipa misiunii.
 - Desemnarea unor angajați cu mai multă experiență sau a unora cu aptitudini speciale ori utilizarea unor experți.
 - ~~Asigurarea unui grad mai mare de supraveghere~~ Modificări în natura, plasarea în timp și amplasarea coordonării și supravegherii membrilor echipei misiunii și ale revizuirii activității desfășurate.
 - Încorporarea unor elemente suplimentare de imprevizibilitate la selectarea procedurilor de audit subsecvente care vor fi efectuate.
 - Modificări în strategia de audit generală așa cum prevede ISA 300 sau în procedurile de audit planificate și pot include modificări în:
 - o Determinarea de către auditor a pragului de semnificație funcțional în conformitate cu ISA 320.
 - o Planurile auditorului de a testa eficacitatea cu care funcționează controalele și caracterul convingător al probelor de audit necesare pentru a susține încrederea planificată în eficacitatea cu care funcționează controalele, în special atunci când sunt identificate deficiențe în mediul de control sau în activitățile de monitorizare ale entității.
 - o Natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de fond. De exemplu, efectuarea unor proceduri de fond ar putea fi adecvată la data situațiilor financiare sau în apropierea acesteia, când riscul de denaturare semnificativă este evaluat ca fiind mai mare.
 - ~~Efectuarea unor modificări generale în ceea ce privește natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de audit, de exemplu: aplicarea procedurilor de fond la sfârșitul perioadei, nu la o dată interimară; sau modificarea naturii procedurilor de audit în vederea obținerii de probe de audit mai convingătoare.~~
- A2. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și, în consecință, a răspunsurilor generale ale auditorului este afectată de înțelegerea de către auditor a mediului de control. Un mediu de control eficace îi poate permite auditorului să aibă mai multă încredere în controlul intern și în credibilitatea probelor de audit generate intern în cadrul entității și astfel îi permite auditorului, de exemplu, să efectueze unele proceduri de audit la o dată interimară, și nu la sfârșitul perioadei. Deficiențele în mediul de control au, totuși, efectul opus; de exemplu, auditorul poate reacționa la un mediu de control ineficace prin:

- Efectuarea mai multor proceduri de audit mai degrabă la sfârșitul perioadei decât la o dată interimară.
 - Obținerea mai multor probe de audit utilizând proceduri de fond.
 - Creșterea numărului de locații care urmează a fi incluse în aria de acoperire a auditului.
- A3. În consecință, astfel de considerente au un efect semnificativ asupra abordării generale a auditorului, de exemplu, un accent asupra procedurilor de fond (abordare de fond) sau o abordare care utilizează atât teste ale controalelor, cât și proceduri de fond (abordare combinată).

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente (A se vedea punctul 6)

- A4. Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunilor asigură o bază pentru determinarea abordării adecvate de audit pentru elaborarea și efectuarea procedurilor de audit subsecvente. De exemplu, auditorul poate stabili că:
- (a) Doar prin efectuarea testelor controalelor auditorul poate obține un răspuns eficace la riscurile evaluate de denaturare semnificativă pentru o anumită aserțiune;
 - (b) Efectuarea doar a procedurilor de fond este adecvată pentru anumite aserțiuni și, astfel, auditorul exclude efectul controalelor din evaluarea riscului relevant de denaturare semnificativă. Acest lucru este posibil pentru că ~~procedurile auditorului de evaluare a riscului nu au identificat niciun control eficace relevant pentru acea aserțiune sau pentru că auditorul nu a identificat un risc pentru care doar procedurile de fond să nu poată furniza suficiente probe de audit adecvate și, prin urmare, nu se impune testarea eficacității cu care funcționează controalele. testarea controalelor ar fi inefficientă și, pPrin urmare, auditorul poate să nu intenționează să se bazeze pe planifice să testeze~~ eficacitatea cu care funcționează controalele la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond; sau
 - (c) O abordare eficace este reprezentată de abordarea combinată în care se utilizează atât teste ale controalelor, cât și proceduri de fond.

Nu este necesar ca auditorul să proiecteze și să efectueze proceduri de audit subsecvente în cazul în care evaluarea riscului de denaturare semnificativă este sub nivelul acceptabil de scăzut. Totuși, așa cum prevede punctul 18, indiferent de abordarea selectată și de riscul evaluat de denaturare semnificativă, auditorul elaborează și efectuează proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al contului și prezentare de informații semnificativ(ă).

- A5. Natura unei proceduri de audit se referă la scopul său (mai exact, test al controalelor sau procedură de fond) și la tipul său (mai exact, inspecție, observare, interviu, confirmare, recalculare, repetarea executării sau procedură analitică). Natura procedurii de audit este foarte importantă pentru stabilirea de răspunsuri la riscurile evaluate.

- A6. Plasarea în timp a unei proceduri de audit se referă la data la care aceasta este efectuată ori la perioada sau data la care se aplică probele de audit.
- A7. Amploarea unei proceduri de audit se referă la cantitatea care va fi efectuată, de exemplu, dimensiunea unui eșantion sau numărul de observări al ~~unei activități de unu~~ control.
- A8. Elaborarea și efectuarea procedurilor de audit subsecvente ale căror natură, plasare în timp și amploare se bazează pe riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor sau vin ca răspuns la acestea asigură o legătură clară între procedurile de audit subsecvente ale auditorului și evaluarea riscului.

Furnizarea de răspunsuri la riscurile evaluate la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 7 litera (a))

Natura

- A9. ISA 315 (revizuit în 2019) prevede ca evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor să fie efectuată prin evaluarea riscului inerent și a riscului de control. Auditorul evaluează riscul inerent prin evaluarea probabilității și a anvergurii unei denaturări, ținând cont de modul și de gradul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor relevante la denaturări.¹⁰⁷ Riscurile evaluate de auditor, inclusiv motivele acestor riscuri, ar putea afecta atât tipurile de proceduri de audit care vor fi efectuate, cât și combinarea acestora. De exemplu, în cazul în care un risc este evaluat drept ridicat, auditorul poate confirma, cu cealaltă parte implicată în contract, exhaustivitatea termenelor unui contract, în plus față de inspectarea documentului. Mai mult, anumite proceduri de audit pot fi mai potrivite pentru anumite aserțiuni decât pentru altele. De exemplu, în legătură cu veniturile, testele controalelor ar putea fi cele mai potrivite ca răspuns la riscul evaluat de denaturare semnificativă a aserțiunii privind exhaustivitatea, pe când procedurile de fond ar putea fi mai potrivite ca reacție la riscul evaluat de denaturare semnificativă a aserțiunii privind apariția.
- A10. Motivele care stau la baza unei evaluări a riscului sunt relevante pentru stabilirea naturii procedurilor de audit. De exemplu, dacă un risc evaluat este mai scăzut datorită caracteristicilor particulare ale unei clase de tranzacții, fără a lua în considerare controalele aferente, atunci auditorul poate stabili faptul că doar procedurile analitice de fond furnizează suficiente probe de audit adecvate. Pe de altă parte, dacă riscul evaluat este mai scăzut datorită deoarece auditorul planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele interne, iar auditorul intenționează să folosească drept bază a procedurilor de fond acea evaluare scăzută, atunci auditorul efectuează teste ale acelor controale, conform dispozițiilor de la punctul 8 litera (a). Aceasta ar putea fi situația, de exemplu, pentru o clasă de tranzacții cu caracteristici rezonabil de uniforme și noncomplexe, care sunt procesate și controlate în mod curent de sistemul informatic al entității.

¹⁰⁷ ISA 315 (revizuit în 2019), punctele 31 și 34

Plasarea în timp

- A11. Auditorul poate efectua teste ale controalelor sau proceduri de fond la o dată interimară sau la sfârșitul perioadei. Cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă, cu atât este mai probabil ca auditorul să decidă că este mai eficace să efectueze proceduri de fond mai aproape de sau la sfârșitul perioadei decât la o dată inițială ori să efectueze proceduri de audit în mod inopinat sau la momente imprevizibile (de exemplu, efectuarea în mod inopinat de proceduri de audit la adrese selectate). Acest lucru este relevant îndeosebi atunci când se analizează răspunsul la riscurile de fraudă. De exemplu, auditorul poate ajunge la concluzia că procedurile de audit prin care se extind concluziile de audit de la o dată interimară până la sfârșitul perioadei nu ar fi eficace în cazul în care au fost identificate riscuri de denaturare sau manipulare intenționată.
- A12. Pe de altă parte, efectuarea procedurilor de audit înainte de sfârșitul perioadei ar putea ajuta auditorul la identificarea aspectelor semnificative din faza inițială a auditului, și, în consecință, la rezolvarea lor cu ajutorul conducerii sau la elaborarea unei abordări eficace de audit pentru a trata astfel de aspecte.
- A13. În plus, anumite proceduri de audit pot fi efectuate numai la sau după sfârșitul perioadei, de exemplu:
- Concordanța sau reconcilierea informațiilor din situațiile financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv a informațiilor prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara acestora;
 - Examinarea ajustărilor efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare; și
 - Proceduri ca răspuns la riscul ca, la sfârșitul perioadei, entitatea să se fi implicat în contracte neadequate de vânzări sau ca tranzacțiile să nu fi fost finalizate.
- A14. Alți factori relevanți care influențează analiza de către auditor a momentului în care se efectuează procedurile de audit includ următoarele:
- Mediul de control.
 - Momentul în care sunt disponibile informațiile relevante (de exemplu, faptul că fișierele electronice ar putea fi ulterior suprascrise sau procedurile ce trebuie observate pot avea loc numai la anumite momente).
 - Natura riscului (de exemplu, dacă există riscul ca veniturile să fie supraevaluate pentru a îndeplini unele așteptări privind rezultatele, prin crearea ulterioară a unor contracte false de vânzări, auditorul ar putea dori să examineze contractele disponibile la data sfârșitului perioadei).
 - Perioada sau data la care se referă probele de audit.
 - Plasarea în timp a întocmirii situațiilor financiare, îndeosebi pentru acele prezentări de informații care furnizează explicații suplimentare cu privire la sumele înregistrate în situația poziției financiare, în situația rezultatului global, în situația modificărilor capitalurilor proprii sau în situația fluxurilor de trezorerie.

Amploarea

- A15. Amploarea unei proceduri de audit considerată necesară este stabilită după analizarea pragului de semnificație, a riscurilor evaluate și a gradului de asigurare pe care auditorul intenționează să îl obțină. În cazul în care se atinge un singur scop printr-o combinație de proceduri, amploarea fiecărei proceduri este analizată separat. În general, amploarea procedurilor de audit crește pe măsură ce crește riscul de denaturare semnificativă. De exemplu, ca răspuns la riscul evaluat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, poate fi adecvată creșterea dimensiunii eșantionului sau efectuarea unor proceduri analitice de fond la un nivel mai detaliat. Totuși, creșterea amplitudinii unei proceduri de audit este eficace numai dacă procedura de audit în sine este relevantă pentru riscul specific.
- A16. Utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator (CAAT) ar putea asigura o testare mai pe larg a tranzacțiilor electronice și a fișelor de cont, care ar putea fi utilă atunci când auditorul decide să modifice amploarea testării, de exemplu, ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Astfel de tehnici pot fi utilizate pentru a selecta mostre de tranzacții din fișiere electronice cheie, pentru a sorta tranzacțiile cu caracteristici specifice sau pentru a testa o populație întreagă, și nu doar un eșantion.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A17. Pentru auditerile entităților din sectorul public, mandatul de audit și orice alte dispoziții speciale privind auditul pot afecta analiza auditorului cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente.

Considerente specifice entităților mai mici

- A18. În cazul entităților foarte mici, este posibil să nu existe multe ~~activități de control~~ care să poată fi identificate de auditor sau măsura în care gradul de documentare al entității cu privire la existența și funcționarea lor poate fi limitată. În astfel de cazuri ar putea fi mai eficient pentru auditor să efectueze proceduri de audit subsecvente care sunt în primul rând proceduri de fond. Totuși, în unele cazuri rare, ~~absența activităților de control~~ sau ~~a altor componentelor ale sistemului de control intern~~ ar putea să facă imposibilă obținerea de suficiente probe de audit adecvate.

Evaluări mai extinse ale riscurilor (A se vedea punctul 7 litera (b))

- A19. Pentru obținerea unor probe de audit mai convingătoare datorate evaluării mai extinse a unui risc, auditorul poate mări cantitatea de probe sau poate obține probe mai relevante ori mai credibile, de exemplu, prin punerea accentului pe obținerea probelor de la terțe părți sau prin obținerea unor probe ce pot fi coroborate din mai multe surse independente.

Teste ale controalelor

Elaborarea și efectuarea de teste ale controalelor (A se vedea punctul 8)

- A20. Testele controalelor se efectuează numai asupra acelor controale despre care auditorul a stabilit că sunt elaborate corespunzător pentru a preveni sau detecta și corecta o denaturare semnificativă ~~la nivelul~~ unei aserțiuni relevante, iar auditorul planifică să testeze acele controale. În cazul în care

au fost utilizate controale substanțial diferite, la momente diferite în timpul perioadei auditate, fiecare este luat în considerare separat.

- A21. Testarea eficacității cu care funcționează controalele este diferită de înțelegerea controalelor și de evaluarea elaborării și implementării acestora. Totuși, se folosesc aceleași tipuri de proceduri de audit. Astfel, auditorul poate decide că este eficient să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele concomitent cu evaluarea proiectării lor și cu stabilirea măsurii în care acestea au fost implementate.
- A22. Mai mult, este posibil ca, deși unele proceduri de evaluare a riscului să nu fi fost elaborate în mod specific ca teste ale controalelor, acestea să poată, totuși, furniza probe de audit cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele și, în consecință, să poată servi drept teste ale controalelor. De exemplu, procedurile auditorului de evaluare a riscului ar fi putut să includă:
- Intervievări cu privire la modul de utilizare a bugetelor de către conducere.
 - Observarea modului în care conducerea compară cheltuielile lunare cuprinse în buget cu cele efective.
 - Rapoarte de inspecție cu privire la investigarea variațiilor dintre sumele cuprinse în buget și cele efective.

Aceste proceduri de audit furnizează cunoștințe despre modul în care sunt elaborate politicile entității de întocmire a bugetului și măsura în care acestea au fost implementate, dar ar putea, de asemenea, să furnizeze probe de audit cu privire la eficacitatea funcționării politicilor de întocmire a bugetului în ceea ce privește prevenirea sau detectarea denaturărilor semnificative la clasificarea cheltuielilor.

- A23. În plus, auditorul poate elabora teste ale controalelor care urmează să fie efectuate în paralel cu un test de detaliu cu privire la aceeași tranzacție. Deși scopul unui test al controalelor este diferit de scopul unui test de detaliu, ambele pot fi realizate în același timp prin efectuarea testului controalelor și a testului de detaliu cu privire la aceeași tranzacție, cunoscut și drept test cu scop dual. De exemplu, auditorul ar putea elabora un test și ar putea evalua rezultatele acestuia în vederea examinării unei facturi pentru a stabili dacă aceasta a fost aprobată și pentru a furniza probe de audit de fond cu privire la o tranzacție. Un test cu scop dual este elaborat și evaluat prin examinarea separată a fiecărui scop al testului.
- A24. În unele cazuri, ar putea fi imposibil pentru auditor să elaboreze proceduri de fond eficace care să furnizeze prin ele însele probe de audit adecvate la nivelul aserțiunilor.¹⁰⁸ Acest lucru se poate întâmpla atunci când entitatea își desfășoară activitatea utilizând tehnologia informației și nu se produce sau nu se păstrează niciun fel de documentare a tranzacțiilor, alta decât cea prin sistemul IT. În astfel de cazuri, dispozițiile de la punctul 8 litera (b) impun auditorului să efectueze teste ale controalelor relevante care să trateze riscul pentru care doar procedurile de fond nu pot furniza suficiente probe de audit adecvate.

¹⁰⁸ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 3330

Probele de audit și gradul de credibilitate care se intenționează a fi acordat acestora (A se vedea punctul 9)

A25. Poate fi urmărită atingerea unui nivel mai mare de asigurare cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele atunci când abordarea adoptată cuprinde în primul rând teste ale controalelor, în special în cazul în care nu este posibil sau practicabil să se obțină suficiente probe de audit adecvate numai ca urmare a procedurilor de fond.

Natura și amploarea testelor controalelor

Alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea (A se vedea punctul 10 litera (a))

A26. Doar interviuarea nu este suficientă pentru a testa eficacitatea cu care funcționează controalele. Prin urmare, se efectuează alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea. Cu privire la acest aspect, interviuarea combinată cu inspecția sau cu repetarea executării controalelor ar putea furniza un grad mai mare de asigurare decât interviuarea sau observarea, de vreme ce observarea este pertinentă doar pentru momentul la care are loc.

A27. Natura unui anumit control influențează tipul de procedură impus pentru a obține probe de audit cu privire la măsura în care controlul funcționează în mod eficace. De exemplu, dacă eficacitatea funcționării este dovedită prin documentație, auditorul poate decide să o inspecteze pentru a obține probe de audit cu privire la eficacitatea funcționării. Cu toate acestea, pentru alte controale, documentația ar putea să nu fie disponibilă sau să nu fie relevantă. De exemplu, documentația operațiunii ar putea să nu existe pentru unii factori din mediul de control, precum atribuirea autorității și responsabilității, sau pentru alte tipuri de ~~activități de controale~~, precum ~~activități de controale automatizate efectuate de un calculator~~. În astfel de condiții, probele de audit cu privire la eficacitatea funcționării pot fi obținute prin interviuare, în combinație cu alte proceduri de audit, precum observarea sau utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.

Amploarea testelor controalelor

A28. Atunci când este necesară obținerea unor probe de audit mai convingătoare cu privire la eficacitatea unui control, ar putea fi adecvat să se extindă amploarea testării controlului. Alături de gradul de credibilitate al controalelor, aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în determinarea amplitudinii testelor controalelor includ următoarele:

- Frecvența efectuării controlului de către entitate în timpul perioadei.
- Durata de timp din perioada auditată în care auditorul se bazează pe eficacitatea cu care funcționează controlul.
- Rata preconizată de abatere de la un control.
- Relevanța și credibilitatea probelor de audit care urmează a fi obținute cu privire la eficacitatea cu care funcționează controlul la nivelul aserțiunilor.
- Măsura în care probele de audit se obțin în urma testelor altor controale aferente aserțiunii.

ISA 530¹⁰⁹ conține îndrumări suplimentare privind amplexarea testării.

A29. Datorită consecvenței implicite a procesării IT, ar putea să nu fie necesar să se extindă amplexarea testării unui control automatizat. Se poate preconiza că un control automatizat va funcționa uniform, cu excepția cazului în care se modifică programul aplicația IT (inclusiv tabelele, fișierele sau alte date permanente utilizate de program aplicația IT). Odată ce auditorul stabilește faptul că un control automatizat funcționează așa cum s-a intenționat (ceea ce ar putea avea loc la momentul la care controlul este implementat inițial sau la o altă dată), auditorul poate lua în considerare efectuarea testelor pentru a stabili dacă acel control continuă să funcționeze eficace. Astfel de teste ar putea pot include testarea controalelor generale ale sistemelor informatice legate de aplicația IT, determinarea faptului că:

- ~~Nu se efectuează modificări ale programului fără ca acestea să facă obiectul controalelor adecvate privind modificarea programelor;~~
- ~~Se utilizează versiunea autorizată a programului pentru procesarea tranzacțiilor; și~~
- ~~Alte controale generale relevante sunt eficace.~~

~~Astfel de teste ar putea include, de asemenea, stabilirea faptului că nu au fost efectuate modificări ale programelor, așa cum ar putea fi cazul atunci când entitatea utilizează pachete de aplicații software fără a le modifica sau întreține. De exemplu, auditorul poate inspecta evidența administrării securității IT pentru a obține probe de audit cu privire la faptul că nu a avut loc niciun acces neautorizat în timpul perioadei.~~

A29a. În mod similar, auditorul poate efectua teste ale controalelor care tratează riscurile de denaturare semnificativă aferente integrității datelor entității, sau exhaustivității și acurateții rapoartelor entității generate de sistem, ori pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă pentru care doar procedurile de fond singure nu pot furniza suficiente probe de audit adecvate. Aceste teste ale controalelor pot include teste ale controalelor generale ale sistemelor informatice care tratează aspectele de la punctul 10 litera (a). În această situație, se poate să nu fie necesar ca auditorul să efectueze teste suplimentare pentru a obține probe de audit despre aspectele de la punctul 10 litera (a).

A29b. Atunci când auditorul determină că un control general al sistemelor informatice este deficitar, auditorul poate lua în considerare natura riscului (riscurilor) aferent(e) care rezultă din utilizarea sistemelor informatice identificat(e) în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019)¹¹⁰ pentru a asigura baza pentru proiectarea procedurilor suplimentare ale auditorului în vederea tratării riscului evaluat de denaturare semnificativă. Astfel de proceduri pot trata determinarea măsurii în care:

- Riscul (riscurile) aferent(e) care rezultă din sistemele informatice s-au concretizat. De exemplu, dacă utilizatorii au acces neautorizat la o aplicație IT (dar nu pot accesa sau modifica jurnalele de sistem care monitorizează accesul), auditorul poate inspecta jurnalele de sistem pentru a obține probe de audit că acei utilizatori nu au accesat aplicația IT pe parcursul perioadei.

¹⁰⁹ ISA 530, *Eșantionarea în audit*

¹¹⁰ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 26 litera (c) subpunctul (i)

- Există controale generale ale sistemelor informatice alternative ori redundante, sau orice alte controale, care tratează riscul (riscurile) aferent(e) ce rezultă din utilizarea sistemelor informatice. Dacă da, auditorul poate identifica astfel de controale (dacă nu sunt deja identificate) și, prin urmare, poate evalua modul în care au fost proiectate, poate determina dacă au fost implementate și poate testa eficacitatea cu care funcționează. De exemplu, dacă un control general al sistemelor informatice legat de accesul utilizatorilor este deficitar, entitatea poate avea un control alternativ în care conducerea IT revizuieste în timp util rapoartele de acces ale utilizatorilor finali. Circumstanțele în care controlul unei aplicații poate trata un risc generat de utilizarea sistemelor informatice pot include situațiile în care informațiile care ar putea fi afectate de deficiența controlului general al sistemelor informatice pot fi reconciliate cu surse externe (de exemplu, un extras de cont) sau cu surse interne care nu au fost afectate de deficiența controlului general al sistemelor informatice (de exemplu, o aplicație IT sau o sursă de date separată).

Testarea controalelor indirecte (A se vedea punctul 10 litera (b))

A30. În unele împrejurări poate fi necesară obținerea unor probe de audit care să justifice funcționarea eficace a controalelor indirecte (de exemplu, a controalelor generale ale sistemelor informatice). Așa cum se explică la punctele A29-A29b, controalele generale ale sistemelor informatice se poate să fi fost identificate în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019) ca urmare a faptului că susțin funcționarea eficace a controalelor automatizate sau a faptului că susțin menținerea integrității informațiilor utilizate în raportarea financiară a entității, inclusiv în rapoartele generate de sistem. Dispoziția de la punctul 10 litera (b) recunoaște că auditorul ar putea să fi testat deja anumite controale indirecte pentru a trata aspectele de la punctul 10 litera (a). ~~De exemplu, atunci când auditorul decide să testeze eficacitatea revizuirii de către un utilizator a rapoartelor privind excepțiile ce detaliază vânzările care depășesc limitele de credit autorizate, revizuirea de către utilizator și monitorizarea aferentă constau în controlul care are relevanță directă pentru auditor. Controalele asupra corectitudinii informațiilor din rapoarte (de exemplu, controalele generale ale sistemelor informatice) sunt descrise drept controale „indirecte”.~~

~~A31. Datorită consecvenței implicite a procesării IT, probele de audit cu privire la implementarea unui control automatizat al aplicațiilor, atunci când este luat în considerare în combinație cu probele de audit cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele generale ale entității (în special, controalele modificărilor), pot furniza, de asemenea, probe de audit substanțiale cu privire la eficacitatea cu care funcționează acesta.~~

Plasarea în timp a testelor controalelor

Perioada de credibilitate preconizată (A se vedea punctul 11)

A32. Probele de audit care se referă numai la un moment specific ar putea fi suficiente pentru scopul auditorului, de exemplu, atunci când se testează controalele asupra inventarului fizic al entității la sfârșitul perioadei. Dacă, pe de altă parte, auditorul intenționează să se bazeze pe un control pentru o anumită perioadă, sunt adecvate testele care au capacitatea de a furniza probe de audit cu privire la funcționarea eficace a aceluși control la anumite momente relevante din timpul acelei perioade.

Astfel de teste ar putea include teste ale monitorizării controalelor asupra procesului entității pentru monitorizarea sistemului de controale interne de către entitate.

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare (A se vedea punctul 12 litera (b))

A33. Factorii relevanți pentru stabilirea probelor de audit suplimentare care trebuie obținute cu privire la controalele care funcționau în timpul perioadei rămase după perioada interimară includ:

- Importanța riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.
- Controalele specifice care au fost testate în timpul perioadei interimare și modificările semnificative ale acestora după momentul în care au fost testate, inclusiv modificări ale sistemului informatic, ale proceselor și ale personalului.
- Măsura în care s-au obținut probe de audit cu privire la eficacitatea cu care funcționează acele controale.
- Durata perioadei rămase.
- Măsura în care auditorul intenționează să reducă procedurile de fond subsecvente, pe baza credibilității controalelor.
- Mediul de control.

A34. Se pot obține probe de audit suplimentare, de exemplu, prin extinderea testelor controalelor asupra perioadei rămase sau prin testarea monitorizării controalelor de către entitate.

Utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare (A se vedea punctul 13)

A35. În anumite circumstanțe, probele de audit obținute din auditurile anterioare ar putea furniza probe de audit atunci când auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili menținerea relevanței și a credibilității acestora. De exemplu, la efectuarea unui audit anterior, auditorul ar fi putut determina faptul că un control automatizat funcționa așa cum a fost prevăzut. Auditorul poate obține probe de audit pentru a stabili dacă au fost efectuate modificări ale controalelor automatizate care afectează funcționarea lor eficace continuă prin, de exemplu, interviuarea conducerii și inspecția registrelor, pentru a identifica ce controale au fost modificate. Analiza probelor de audit cu privire la aceste modificări ar putea justifica fie creșterea, fie scăderea cantității preconizate de probe de audit care vor fi obținute în perioada curentă, cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele.

Controale care s-au modificat de la auditurile anterioare (A se vedea punctul 14 litera (a))

A36. Modificările ar putea afecta relevanța și credibilitatea probelor de audit obținute în auditurile anterioare, astfel încât nu ar mai constitui o bază pentru credibilitatea continuă. De exemplu, este posibil ca modificările unui sistem, efectuate pentru a-i permite unei entități să primească un raport nou din partea sistemului, să nu afecteze relevanța probelor de audit din auditul anterior; totuși, o modificare ce are ca efect acumularea sau calcularea în mod diferit a datelor afectează relevanța acestora.

Controale care nu s-au modificat de la auditurile anterioare (A se vedea punctul 14 litera (b))

A37. Decizia auditorului de a se baza pe probele de audit obținute în auditurile anterioare pentru controale care:

- (a) nu s-au modificat de când au fost testate ultima oară; și
- (b) nu sunt controale care atenuază un risc semnificativ

este un aspect care ține de raționamentul profesional. În plus, perioada de timp până la retestarea acestor controale este, de asemenea, un aspect ce ține de raționamentul profesional, dar punctul 14 litera (b) prevede faptul că retestarea trebuie efectuată cel puțin o dată la trei ani.

A38. În general, cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă sau cu cât este mai mare gradul de credibilitate acordată controalelor, cu atât este mai probabil ca perioada scursă, dacă există, să fie mai scurtă. Factorii care ar putea duce la micșorarea perioadei de retestare a unui control, sau care ar putea avea ca rezultat lipsa încrederii în probele de audit obținute în auditurile anterioare, includ următoarele:

- Un mediu de control deficitar.
- O deficiență în procesul entității de monitorizare deficitară a sistemului de control internelor.
- Un element manual semnificativ în controalele relevante.
- Modificări ale personalului, care afectează semnificativ aplicarea controlului.
- Modificarea circumstanțelor care indică necesitatea efectuării unor schimbări la nivelul controlului.
- Controale generale deficitare ale sistemelor informatice.

A39. În cazul în care există mai multe controale pentru care auditorul intenționează să se bazeze pe probe de audit obținute în audituri anterioare, testarea unei părți din acele controale, în cadrul fiecărui audit, permite obținerea de informații ce pot fi coroborate cu privire la eficacitatea continuă a mediului de control. Acest lucru contribuie la decizia auditorului de a se baza sau nu pe probele de audit obținute în auditurile anterioare.

Evaluarea eficacității cu care funcționează controalele (A se vedea punctele 16-17)

A40. O denaturare semnificativă detectată în urma procedurilor auditorului este un indicator important al existenței unei deficiențe semnificative în controlul intern.

A41. Conceptul de eficacitate a funcționării controalelor recunoaște faptul că pot avea loc unele abateri în modul în care sunt aplicate controalele de către entitate. Abaterile de la controalele prescrise ar putea fi cauzate de factori precum modificări la nivelul personalului-cheie, fluctuații sezoniere semnificative în volumul tranzacțiilor și eroarea umană. Rata de abatere detectată, în special în comparație cu rata preconizată, poate indica faptul că acel control nu poate fi luat în considerare ca bază pentru reducerea riscului de la nivelul aserțiunilor la cel evaluat de auditor.

Proceduri de fond (A se vedea punctele 6, 18)

A42. Punctul 18 prevede faptul că auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al unui cont și prezentare de informații semnificativ(ă), ~~indiferent de riscurile evaluate de denaturare semnificativă. Pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații importante este posibil să se fi efectuat deja proceduri de fond, deoarece punctul 6 impune auditorului să proiecteze și să efectueze proceduri de audit subsecvente care să răspundă riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. În consecință, se impune proiectarea și efectuarea procedurilor de fond în conformitate cu punctul 18:~~

- Atunci când procedurile de audit subsecvente pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările de informații importante proiectate și elaborate în conformitate cu punctul 6 nu au inclus proceduri de fond; sau
- Pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al unui cont sau prezentare de informații care nu este o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații important(ă), dar care a fost identificat(ă) drept semnificativ(ă) în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019).¹¹¹
- Această dispoziție reflectă faptul că: (a) evaluarea riscului de către auditor ține de aplicarea raționamentului și, astfel, ar putea să nu identifice toate riscurile de denaturare semnificativă; și (b) există limitări inerente în ~~ale~~ controlul intern, inclusiv evitarea de către conducere a acestora.

A42a. Nu se impune testarea tuturor aserțiunilor dintr-o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații semnificativ(ă). Mai degrabă, la proiectarea procedurilor de fond care vor fi efectuate, analizarea de către auditor a aserțiunii (aserțiunilor) pentru care, dacă ar avea loc o denaturare, este posibil în mod rezonabil ca denaturarea să fie semnificativă poate ajuta la identificarea naturii, plasării în timp și amplitudinii adecvate ale procedurilor care vor fi efectuate.

Natura și amploarea procedurilor de fond

A43. În funcție de circumstanțe, auditorul poate stabili că:

- Efectuarea doar a procedurilor analitice de fond va fi suficientă pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. De exemplu, atunci când evaluarea riscului de către auditor este justificată de probele de audit obținute în urma testelor controalelor.
- Sunt adecvate numai testele de detaliu.
- Cel mai bun răspuns la riscurile evaluate este o combinație între procedurile analitice de fond și testele de detaliu.

A44. În general, procedurile analitice de fond se aplică mai degrabă în cazul volumelor mari de tranzacții care tind să fie previzibile în timp. ISA 520¹¹² stabilește dispoziții și furnizează îndrumări cu privire la aplicarea procedurilor analitice în timpul unui audit.

¹¹¹ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 36

¹¹² ISA 520, *Proceduri analitice*

- A45. ~~Natura~~ Evaluarea riscului și ~~asau natura~~ aserțiunii ~~sunt~~ ~~teste~~ relevante pentru elaborarea testelor de detaliu. De exemplu, testele de detaliu legate de existența sau apariția aserțiunii ar putea implica selectarea unora dintre elementele unei valori cuprinse într-o situație financiară și obținerea probelor de audit relevante. Pe de altă parte, testele de detaliu cu privire la aserțiunea referitoare la exhaustivitate pot presupune selectarea unora dintre elementele care se preconizează a fi incluse în valoarea relevantă cuprinsă în situația financiară și investigarea măsurii în care acestea sunt incluse.
- A46. Din cauza faptului că evaluarea riscului de denaturare semnificativă ia în considerare controalele ~~interne~~ pe care auditorul planifică să le testeze, ar putea fi necesară extinderea amplitudinii procedurilor de fond, în cazul în care rezultatele testelor controalelor sunt nesatisfăcătoare. Totuși, creșterea amplitudinii unei proceduri de audit este adecvată numai dacă procedura de audit în sine este relevantă pentru riscul specific.
- A47. La elaborarea testelor de detaliu, amplitudinea testării este de obicei stabilită în funcție de dimensiunea eșantionului. Totuși, alte aspecte sunt de asemenea relevante, inclusiv dacă este mai eficient să se utilizeze alte modalități de testare selective. A se vedea ISA 500.¹¹³

Examinarea necesității efectuării procedurilor de confirmare externă (A se vedea punctul 19)

- A48. Procedurile de confirmare externă sunt relevante în mod frecvent în evaluarea aserțiunilor asociate soldurilor conturilor și elementelor acestora, dar nu trebuie restricționate doar la aceste elemente. De exemplu, auditorul poate solicita confirmări externe cu privire la termenele contractuale, contractele sau tranzacțiile între o entitate și alte părți. Proceduri de confirmare externă pot fi, de asemenea, efectuate pentru a obține probe cu privire la absența anumitor condiții. De exemplu, o solicitare ar putea urmări confirmarea faptului că nu există „acorduri secundare” care ar putea fi relevante pentru aserțiunea entității referitoare la limita veniturilor. Alte situații în care procedurile externe ar putea oferi probe de audit relevante ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă includ:
- Soldurile conturilor bancare și alte informații relevante în relațiile cu băncile.
 - Soldurile conturilor de creanțe și termenele acestora.
 - Stocuri deținute de terțe părți și păstrate în depozite vamale pentru procesare sau în regim de consignație.
 - Acte care atestă titlurile de proprietate deținute de avocați sau reprezentanți financiari pentru a fi păstrate în siguranță sau drept garanție.
 - Investiții deținute de terțe părți pentru a fi păstrate în siguranță sau achiziționate de la brokeri, dar încă nelivrate la data bilanțului.
 - Sume datorate creditorilor, inclusiv termenele de plată relevante și prevederi restrictive.
 - Soldurile conturilor de datorii și termenele acestora.

¹¹³ ISA 500, *Probe de audit*, punctul 10

- A49. Deși confirmările externe pot oferi probe de audit relevante în legătură cu anumite aserțiuni, există anumite aserțiuni pentru care confirmările externe oferă mai puține probe de audit relevante. De exemplu, confirmările externe oferă mai puține probe de audit relevante în ceea ce privește posibilitatea de recuperare a soldurilor conturilor de creanțe decât în ceea ce privește existența acestora.
- A50. Auditorul poate determina că procedurile de confirmare externă efectuate într-un anumit scop oferă posibilitatea de a obține probe de audit cu privire la alte aspecte. De exemplu, cererile de confirmare privind soldurile conturilor bancare includ deseori solicitări de informații relevante pentru alte aserțiuni aferente situațiilor financiare. Astfel de considerente ar putea influența decizia auditorului în legătură cu efectuarea procedurilor de confirmare externă.
- A51. Factorii care îl pot ajuta pe auditor să stabilească necesitatea efectuării procedurilor de confirmare externă ca proceduri de audit de fond includ:
- Cunoștințele părții care confirmă cu privire la subiectul specific – răspunsurile pot fi mai credibile dacă sunt furnizate de o persoană din cadrul părții care efectuează confirmarea și care deține cunoștințele necesare cu privire la informațiile confirmate.
 - Capacitatea sau dorința părții căreia i se adresează cererea de confirmare de răspuns – de exemplu, partea care efectuează confirmarea:
 - Ar putea să nu accepte responsabilitatea de a răspunde la o cerere de confirmare;
 - Ar putea să considere că un răspuns este prea costisitor sau solicită prea mult timp;
 - Ar putea să fie îngrijorată de posibila răspundere legală asociată furnizării răspunsului;
 - Ar putea să contabilizeze tranzacțiile în alte monede; sau
 - Ar putea să opereze într-un mediu în care răspunsul la o cerere de confirmare nu reprezintă un aspect semnificativ al operațiunilor zilnice.

În asemenea situații, părțile care furnizează confirmarea s-ar putea să nu răspundă, să ofere un răspuns incomplet sau să încerce să restricționeze credibilitatea care poate fi acordată răspunsului.

- Obiectivitatea părții căreia i se adresează cererea de confirmare – dacă partea care confirmă este o parte afiliată entității, răspunsurile primite la cererile de confirmare ar putea să fie mai puțin credibile.

Proceduri de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare (A se vedea punctul 20)

- A52. Natura, precum și amploarea procedurilor de fond ale auditorului corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare depind de natura și complexitatea procesului de raportare financiară al entității și de riscurile de denaturare semnificativă aferente.

Proceduri de fond ca răspuns la riscurile semnificative (A se vedea punctul 21)

A53. Punctul 21 al prezentului ISA prevede ca auditorul să efectueze proceduri de fond care răspund în mod specific la riscurile pe care auditorul le-a stabilit drept riscuri semnificative. Probele de audit reprezentate de confirmările externe primite direct de către auditor de la părțile care trebuie să furnizeze confirmarea îl pot ajuta pe acesta să obțină probe de audit cu un grad ridicat de credibilitate, de care auditorul are nevoie pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare. De exemplu, dacă auditorul identifică faptul că există presiuni asupra conducerii pentru a îndeplini anumite așteptări cu privire la rezultate, ar putea exista riscul de supraevaluare a vânzărilor de către conducere prin recunoașterea neadecvată a veniturilor corespunzătoare unor acorduri de vânzare, ale căror clauze împiedică recunoașterea veniturilor, sau prin facturarea vânzărilor înainte de expediere. În aceste condiții, auditorul ar putea, de exemplu, să elaboreze proceduri de confirmare externă nu doar pentru a confirma sumele neîncasate, dar și pentru a confirma detaliile acordurilor de vânzare, inclusiv data, drepturile și termenele de livrare. Mai mult, auditorul poate considera eficient să suplimenteze astfel de proceduri de confirmare externă cu interviuarea personalului entității neimplicat în activități financiare cu privire la orice modificări ale acordurilor de vânzare și ale termenelor de livrare.

Plasarea în timp a procedurilor de fond (A se vedea punctele 22-23)

A54. În majoritatea cazurilor, probele de audit din procedurile de fond ale unui audit anterior oferă puține probe de audit sau deloc cu privire la perioada curentă. Există totuși excepții, de exemplu, o opinie juridică, obținută în cadrul unui audit anterior, legată de structura unei securizări, față de care nu au apărut modificări, ar putea fi relevantă pentru perioada curentă. În astfel de cazuri, ar putea fi adecvat să se utilizeze probe de audit din procedurile de fond ale unui audit anterior, dacă acele probe și subiectul lor specific nu au fost modificate în mod fundamental și au fost efectuate proceduri de audit în timpul perioadei curente pentru a stabili menținerea relevanței acestora.

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare (A se vedea punctul 22)

A55. În unele situații, auditorul poate considera că este eficient să se efectueze proceduri de fond la o dată interimară și să compare și să reconcilieze informațiile cu privire la soldul de la sfârșitul perioadei cu informațiile comparabile de la data interimară, pentru:

- (a) A identifica sumele care par neobișnuite;
- (b) A investiga orice astfel de sume; și
- (c) A efectua proceduri analitice de fond sau teste de detaliu pentru a testa perioada care a urmat datei interimare.

A56. Efectuarea procedurilor de fond la o dată interimară fără a efectua proceduri suplimentare la o dată ulterioară duce la creșterea riscului ca auditorul să nu detecteze denaturările care ar putea exista la sfârșitul perioadei. Acest risc crește pe măsură ce perioada rămasă se prelungește. Factori precum cei de mai jos ar putea influența decizia de a efectua proceduri de fond la o dată interimară:

- Mediul de control și alte controale relevante.

- Disponibilitatea la o dată ulterioară a informațiilor necesare pentru procedurile auditorului.
 - Scopul procedurilor de fond.
 - Riscul evaluat de denaturare semnificativă.
 - Natura clasei de tranzacții sau a soldului contului și a aserțiunilor aferente.
 - Capacitatea auditorului de a efectua proceduri de fond adecvate sau proceduri de fond combinate cu teste ale controalelor pentru a acoperi perioada rămasă cu scopul de a reduce riscul de nedetectare a denaturărilor care ar putea exista la sfârșitul perioadei.
- A57. Factori precum cei de mai jos ar putea influența decizia de a efectua proceduri analitice de fond cu privire la perioada dintre data interimară și sfârșitul perioadei:
- Dacă soldurile la sfârșitul perioadei pentru clasele specifice de tranzacții sau solduri ale conturilor sunt previzibile, în mod rezonabil, cu privire la valoare, semnificație relativă și componență.
 - Dacă sunt adecvate procedurile entității de analizare și ajustare a acestor clase de tranzacții sau solduri ale conturilor la date interimare și de stabilire a încheierii exercițiilor contabile.
 - Dacă sistemul informatic ~~relevant pentru raportarea financiară~~ va furniza informații privind soldurile de la sfârșitul perioadei și tranzacțiile din perioada rămasă, suficiente pentru a permite investigarea:
 - (a) Tranzacțiilor sau înregistrărilor neobișnuite importante (inclusiv a celor aproape de sfârșitul perioadei sau de la sfârșitul perioadei);
 - (b) Altor cauze de fluctuații importante sau fluctuații prevăzute care nu au avut loc; și
 - (c) Modificărilor din compoziția claselor de tranzacții sau a soldurilor conturilor.

Denaturări detectate la o dată interimară (A se vedea punctul 23)

- A58. Atunci când auditorul ajunge la concluzia că natura, plasarea în timp și amplexarea planificate ale procedurilor de fond ce acoperă perioada rămasă trebuie modificate ca urmare a unor denaturări neașteptate, detectate la o dată interimară, astfel de modificări ar putea include extinderea sau repetarea, la sfârșitul perioadei, a procedurilor efectuate la data interimară.

Caracterul adecvat al prezentării situațiilor financiare (A se vedea punctul 24)

- A59. Evaluarea prezentării, aranjării și conținutului situațiilor financiare într-o manieră adecvată include, de exemplu, luarea în considerare a terminologiei utilizate conform dispozițiilor cadrului de raportare financiară aplicabil nivelului de detaliu furnizat, agregării și dezagregării sumelor și a bazelor pentru sumele prezentate.

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit (A se vedea punctele 25-27)

A60. Un audit al situațiilor financiare este un proces cumulativ și iterativ. Pe măsură ce auditorul efectuează procedurile de audit planificate, probele de audit obținute l-ar putea determina pe auditor să modifice natura, plasarea în timp și amplexarea altor proceduri de audit planificate. Este posibil ca în atenția auditorului să ajungă informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor. De exemplu:

- Amploarea denaturărilor detectate de auditor prin efectuarea procedurilor de fond poate afecta raționamentul auditorului cu privire la evaluările riscului și poate indica o deficiență semnificativă în controlul intern.
- Auditorul poate lua cunoștință de anumite discrepanțe în înregistrările contabile ori de probe contradictorii sau de lipsa probelor.
- Procedurile analitice efectuate la nivelul general de revizuire al auditului poate indica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior.

În astfel de circumstanțe, auditorul ar putea fi obligat să reevalueze procedurile de audit planificate, pe baza unei analize revizuite a riscurilor de denaturare semnificativă evaluate ~~pentru toate sau pentru unele~~ și a efectului asupra claselor de tranzacții, soldurilor ale conturilor sau prezentărilor de informații importante și asupra aserțiunilor relevante aferente. ISA 315 (revizuit în 2019) conține îndrumări suplimentare cu privire la revizuirea evaluării riscului de către auditor.¹¹⁴

A61. Auditorul nu poate presupune că un caz de fraudă sau eroare este un incident izolat. Astfel, analiza-rea modului în care detectarea unei denaturări afectează riscurile evaluate de denaturare semnificativă este importantă pentru determinarea măsurii în care evaluarea continuă să fie adecvată.

A62. Raționamentul auditorului cu privire la ceea ce constituie suficiente probe de audit adecvate este influențat de factori precum:

- Importanța denaturării potențiale a aserțiunii și probabilitatea ca aceasta să aibă un efect semnificativ, individual sau cumulat, asupra situațiilor financiare, alături de alte denaturări potențiale.
- Eficacitatea răspunsurilor conducerii și a controalelor ca răspuns la riscuri.
- Experiența câștigată în timpul auditurilor anterioare cu privire la denaturări potențiale similare.
- Rezultatele procedurilor de audit efectuate, inclusiv dacă astfel de proceduri de audit au identificat cazuri specifice de fraudă sau eroare.
- Sursa și credibilitatea informațiilor disponibile.
- Concludența probelor de audit.

¹¹⁴ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 5334

- Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și inclusivă sistemului de control intern al entității.

Documentație (A se vedea punctul 28)

A63. Forma și amploarea documentației de audit este un aspect ce ține de raționamentul profesional și sunt influențate de natura, dimensiunea și complexitatea entității și a sistemului său de control intern, de disponibilitatea informațiilor furnizate de către entitate și de metodologia de audit și tehnologia utilizată pe parcursul auditului.

ISA 500, Probe de audit

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Suficiente probe de audit adecvate (A se vedea punctul 6)

A1. Probele de audit sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include și informații obținute din alte surse, precum auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi evaluat dacă aceste informații au rămas relevante și credibile ca probe de audit pentru auditul curent determinat dacă au avut loc modificări de la data auditului anterior care ar putea afecta relevanța acestuia pentru auditul curent) sau procedurile de control al calității ale unei firme efectuate pentru acceptarea sau continuarea relației cu clientul. Pe lângă alte surse din interiorul și din exteriorul entității, registrele contabile ale entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. De asemenea, este posibil ca informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit să fi fost întocmite utilizând activitatea unui expert al conducerii. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și confirmă aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către auditor și, în consecință, aceasta constituie, de asemenea, o probă de audit.

...

Proceduri de audit pentru obținerea probelor de audit

...

Observarea

A17. Observarea constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuat(ă) de alte părți, de exemplu, observarea de către auditor a inventarierii stocurilor efectuate de către personalul entității ori a efectuării ~~activităților de control~~ alelor. Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul specific în care are loc observarea și de faptul că ideea de a fi observat poate afecta modul în care se desfășoară procesul sau procedura respectiv(ă). A se vedea ISA 501 pentru îndrumări suplimentare cu privire la inventariere.

...

ISA 501, Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Stocuri

Participarea la inventarierea fizică a stocurilor (A se vedea punctul 4 litera (a))

...

Evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite de conducere (A se vedea punctul 4 litera (a) subpunctul (i))

A4. Aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite de conducere pentru înregistrarea și controlul inventarierii fizice a stocurilor includ măsura în care acestea abordează, de exemplu:

- Aplicarea unor ~~activități de control~~ activități de control adecvate, de exemplu, colectarea listelor de inventariere fizică a stocurilor folosite, contabilizarea listelor de inventariere fizică a stocurilor nefolosite și procedurile de inventariere și reinventariere.

...

ISA 530, Documentația de audit

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Tehnica de eșantionare, dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor pentru testare

Tehnica de eșantionare (A se vedea punctul 6)

...

A7. Atunci când ia în considerare caracteristicile unei populații, în cazul testelor controalelor, auditorul efectuează o evaluare a ratei de abatere preconizate pe baza înțelegerii de către auditor a controalelor ~~relevante~~ sau pe baza examinării unui număr redus de elemente din cadrul populației. Această evaluare este efectuată în vederea proiectării și determinării dimensiunii eșantionului de audit....

...

Anexa 2

(A se vedea punctul A11)

Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor

Următorii sunt factori pe care auditorul îi poate lua în considerare atunci când determină dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor. Acești factori, care trebuie luați în considerare împreună, presupun ca auditorul să nu modifice natura sau plasarea în timp a testelor controalelor sau să nu modifice, în alt mod, abordarea procedurilor de fond ca răspuns la riscurile evaluate.

Factorul 1 O creștere a măsurii în care evaluarea riscului de către auditor ține cont de planurile de a testa eficacitatea cu care funcționează controalele ~~relevante~~.

...

ISA 550, *Părți afiliate*

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

...

Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate

Discuția din cadrul echipei misiunii (A se vedea punctul 12)

A9. Aspectele care pot fi tratate în discuția din cadrul echipei misiunii includ:

- ...
- Importanța pe care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta o acordă identificării, contabilizării și prezentării adecvate a relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate (acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil instituie dispoziții privind părțile afiliate) și riscul aferent ca membrii conducerii să evite controalele ~~relevante~~.

...

Identitatea părților afiliate entității (A se vedea punctul 13 litera (a))

...

A12. Cu toate acestea, acolo unde cadrul de raportare nu instituie dispoziții privind părțile afiliate, este posibil ca entitatea să nu implementeze astfel de sisteme informatice. În aceste circumstanțe, este posibil ca membrii conducerii să nu fie conștienți de existența tuturor părților afiliate. Cu toate acestea, dispoziția privind interviuarea specificată la punctul 13 se aplică în continuare deoarece este posibil ca membrii conducerii să aibă cunoștința de existența unor părți care corespund definiției părților afiliate din prezentul ISA. Totuși, într-un astfel de caz, este probabil ca interviuările auditorului cu privire la identitatea părților afiliate entității să facă parte din procedurile auditorului de evaluare a riscului și din activitățile conexe efectuate în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019) pentru a obține informații cu privire la structura organizațională, acționariatul, guvernanta și modelul de afaceri ale entității:

- ~~Structura acționariatului și structura de guvernanta a entității;~~
- ~~Tipurile de investiții pe care entitatea le realizează sau pe care planuiește să le realizeze; și~~
- ~~Modul în care entitatea este structurată și finanțată.~~

În cazul specific al relațiilor de control comun, având în vedere că este foarte probabil ca membrii conducerii să fie la curent cu existența unor astfel de relații dacă acestea au o importanță de natură economică pentru entitate, este probabil ca interviuările auditorului să fie mai eficiente atâta timp cât sunt concentrate pe eventualitatea ca părțile cu care entitatea se angajează în tranzacții semnificative sau cu care împarte resurse într-o măsură semnificativă să fie părți afiliate.

...

Considerente specifice entităților mai mici

A20. Este probabil ca în cadrul entităților mai mici ~~activitățile de controalele~~ să fie mai puțin formale și ca entitățile mai mici să nu aibă procese documentate pentru abordarea relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. Un proprietar-administrator poate atenua anumite riscuri care apar în urma tranzacțiilor cu părțile afiliate, sau să crească riscurile respective, prin implicarea activă în toate aspectele principale ale tranzacțiilor. Pentru astfel de entități, auditorul poate înțelege relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate și controalele care ar putea exista asupra acestora prin intermediul interviuării conducerii, combinată cu alte proceduri, precum observarea activităților de supraveghere și revizuire ale conducerii și inspectarea documentației relevante disponibile.

...

Comunicarea informațiilor privind părțile afiliate membrilor echipei misiunii (A se vedea punctul 17)

A28. Informațiile relevante privind părțile afiliate care pot fi comunicate între membrii echipei misiunii includ, de exemplu:

- Identitatea părților afiliate entității.
- Natura relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.
- Relațiile sau tranzacțiile complexe ori importante cu părțile afiliate care pot fi identificate ca riscuri semnificative ~~impune considerente specifice de audit~~, în special tranzacțiile în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate din punct de vedere financiar.

...

Răspunsurile la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate (A se vedea punctul 20)

...

A34. În funcție de rezultatele procedurilor de evaluare a riscului ale auditorului, acesta poate considera adecvat să obțină probe de audit fără să testeze controalele entității cu privire la relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, este posibil să nu poată fi obținute suficiente probe de audit adecvate doar din procedurile de audit de fond în ceea ce privește riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. De exemplu, atunci când tranzacțiile din interiorul grupului dintre entitate și componentele sale sunt numeroase și o cantitate semnificativă de informații cu privire la aceste tranzacții este inițiată, înregistrată, procesată sau raportată electronic într-un sistem integrat, auditorul poate stabili că nu poate concepe proceduri de audit de fond eficiente care ar reduce prin ele însele la un nivel acceptabil de scăzut riscurile de denaturare semnificativă asociate acestor tranzacții. Într-un astfel de caz, pentru îndeplinirea dispoziției din ISA 330 privind obținerea de suficiente probe de audit adecvate referitoare la eficacitatea cu care funcționează controalele ~~relevante~~¹¹⁵, se impune ca auditorul să testeze controalele entității asupra integrității și acurateței evidenței relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.

...

¹¹⁵ ISA 330, punctul 8 litera (b)

ISA 540 (revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la estimările contabile și prezentările de informații aferente într-un audit al situațiilor financiare. În mod specific, acesta include dispoziții și îndrumări care se referă la, sau detaliază, modul în care ISA 315 (revizuit în 2019)¹¹⁶, ISA 330¹¹⁷, ISA 450¹¹⁸, ISA 500¹¹⁹ și alte ISA-uri relevante trebuie aplicate în relație cu estimările contabile și prezentările de informații aferente. Standardul include, de asemenea, dispoziții și îndrumări cu privire la evaluarea denaturărilor estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente, precum și indicii privind posibilul subiectivism al conducerii.

Natura estimărilor contabile

2. Estimările contabile variază mult în ceea ce privește natura lor și trebuie făcute de conducere atunci când valorile monetare nu pot fi observate în mod direct. Evaluarea acestor valori monetare este expusă la incertitudinea estimării, care reflectă limitările inerente ale cunoștințelor sau datelor. Aceste limitări conduc la subiectivitate și variații inerente în rezultatele evaluării. Procesul de realizare a estimărilor contabile implică selectarea și aplicarea unei metode utilizând ipoteze și date, ceea ce impune un raționament din partea conducerii și poate genera complexitate în evaluare. Efectele complexității, ale subiectivității sau ale altor factori de risc inerent asupra evaluării acestor valori monetare afectează susceptibilitatea lor la denaturare. (A se vedea punctele A1-A6, Anexa 1)
3. Deși prezentul ISA se aplică pentru toate estimările contabile, gradul în care o estimare contabilă este expusă la incertitudinea estimării va varia substanțial. Natura, plasarea în timp și amploarea evaluării riscului și ale procedurilor de audit subsecvente impuse de prezentul ISA vor varia în funcție de incertitudinea estimării și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă aferente. Pentru anumite estimări contabile, incertitudinea estimării poate fi foarte scăzută, ca urmare a naturii lor, iar complexitatea și subiectivitatea implicate în realizarea lor pot fi, de asemenea, foarte scăzute. În cazul unor astfel de estimări contabile nu se așteaptă ca procedurile de evaluare a riscului și procedurile de audit subsecvente prevăzute de prezentul ISA să fie ample. Atunci când incertitudinea estimării, complexitatea sau subiectivitatea este foarte ridicată, se așteaptă ca aceste proceduri să fie mult mai ample. Prezentul ISA conține îndrumări cu privire la modul în care pot fi adaptate dispozițiile sale. (A se vedea punctul A7)

¹¹⁶ ISA 315 (revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

¹¹⁷ ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*

¹¹⁸ ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*

¹¹⁹ ISA 500, *Probe de audit*

Concepte-cheie din prezentul ISA

4. ~~Prezentul ISA 315 (revizuit în 2019) impune o evaluare separată a riscului inerent pentru riscurile identificate de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune.¹²⁰ în scopul evaluării riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune pentru estimările contabile. În contextul ISA 540 (revizuit) și în funcție de natura unei anumite estimări contabile, susceptibilitatea unei aserțiuni la o denaturare care ar putea fi semnificativă poate fi expusă la sau poate fi afectată de incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent estimării și la/de relația dintre acestea. Așa cum se explică în ISA 200¹²¹, riscul inerent este mai ridicat pentru unele aserțiuni și pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații aferente decât pentru altele. În consecință, evaluarea riscului inerent depinde de gradul în care factorii de risc inerent afectează probabilitatea apariției sau amploarea denaturării și variază pe o scară numită în prezentul ISA scara riscului inerent. (A se vedea punctele A8-A9, A65-A66, Anexa 1)~~
5. Prezentul ISA se referă la dispozițiile relevante din ISA 315 (revizuit în 2019) și ISA 330 și oferă îndrumările aferente pentru a sublinia importanța deciziilor auditorului cu privire la controalele legate de estimările contabile, inclusiv deciziile privind măsura în care:
- Există controale ~~relevante pentru audit~~ prevăzute să fie identificate conform ISA 315 (revizuit în 2019), iar auditorul trebuie să evalueze proiectarea acestora și să stabilească dacă au fost implementate.
 - Este nevoie să se testeze eficacitatea funcționării controalelor ~~relevante~~.
6. ~~Prezentul ISA 315 (revizuit în 2019) impune, de asemenea, o evaluare separată a riscului de control atunci când se evaluează riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune pentru estimările contabile. În evaluarea riscului de control, auditorul ia în considerare măsura în care procedurile de audit subsecvente pe care le efectuează examinează încrederea planificată în eficacitatea cu care funcționează controalele. Dacă auditorul nu efectuează planifică să testeze eficacitatea cu care funcționează ale controalelor, evaluarea de către auditor a riscului de control este de așa natură încât evaluarea riscului de denaturare semnificativă este aceeași ca evaluarea riscului inerent denaturare semnificativă la nivel de aserțiune nu poate fi redusă ca urmare a eficacității cu care funcționează controalele cu privire la respectiva aserțiune.¹²² (A se vedea punctul A10)~~
7. Prezentul ISA subliniază faptul că procedurile de audit subsecvente ale auditorului (inclusiv, acolo unde este adecvat, testele controalelor) trebuie să fie sensibile la motivele riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune, ținând cont de efectul unuia sau mai multor factori de risc inerent și de evaluarea de către auditor a riscului de control.
8. Exercițarea scepticismului profesional în legătură cu estimările contabile este afectată de atenția acordată de către auditor factorilor de risc inerent și importanța sa crește atunci când estimările

¹²⁰ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 31

¹²¹ ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul A40

¹²² ISA 530, *Eșantionarea în audit*, Anexa 3

contabile sunt expuse unui grad mai ridicat de incertitudine a estimării sau sunt afectate într-o măsură mai mare de complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent. În mod similar, exercitarea scepticismului profesional este importantă atunci când există o susceptibilitate mai mare la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de ~~fraudă~~ alți factori de risc de fraudă, în măsura în care aceștia afectează riscul inerent. (A se vedea punctul A11)

...

...

Obiectiv

...

Definiții

...

Dispoziții

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

13. Atunci când obține o înțelegere a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și inclusiv a sistemului de control intern al entității, așa cum prevede ISA 315 (revizuit în 2019)¹²³, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a aspectelor următoare legate de estimările contabile ale entității. Procedurile auditorului pentru obținerea înțelegerii trebuie efectuate în măsura necesară pentru a obține probe de audit care furnizează o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. (A se vedea punctele A19-A22)

Înțelegerea entității și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil ~~Entitatea și mediul său~~

- (a) Tranzacțiile și alte evenimente și/sau condiții ale entității care pot avea ca rezultat necesitatea recunoașterii sau prezentării în situațiile financiare a estimărilor contabile sau modificarea estimărilor contabile recunoscute sau prezentate în situațiile financiare. (A se vedea punctul A23)
- (b) Dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil în legătură cu estimările contabile (inclusiv criteriile de recunoaștere, bazele de evaluare și dispozițiile de prezentare și descriere aferente); și modul în care acestea se aplică în contextul naturii și circumstanțelor entității și ale mediului său, inclusiv felul în care ~~tranzacțiile și alte evenimente sau condiții sunt expuse~~ factoriilor de risc inerent afectează susceptibilitatea la denaturarea aserțiunilor sau sunt afectate de aceștia. (A se vedea punctele A24-A25)
- (c) Factorii de reglementare relevanți pentru estimările contabile ale entității, inclusiv, după caz, cadrele de reglementare legate de supravegherea prudențială. (A se vedea punctul A26)

¹²³ ISA 315 (revizuit în 2019), punctele 3, 5-6, 9, 11-12, 15-17 și 20-21 19-27

- (d) Natura estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente despre care auditorul preconizează că vor fi incluse în situațiile financiare ale entității, pe baza înțelegerii de către auditor a aspectelor de la punctul 13 literele (a)-(c) de mai sus. (A se vedea punctul A27)

Înțelegerea sistemului de control intern al entității

- (e) Natura și amploarea supravegherii și guvernantei pe care entitatea le-a stabilit asupra procesului de raportare financiară al conducerii relevant pentru estimările contabile. (A se vedea punctele A28-A30)
- (f) Modul în care conducerea identifică necesitatea unor aptitudini sau cunoștințe specializate legate de estimările contabile și modul în care le aplică, inclusiv cu privire la utilizarea unui expert al conducerii. (A se vedea punctul A31)
- (g) Modul în care procesul entității de evaluare a riscului identifică și tratează riscurile legate de estimările contabile. (A se vedea punctele A32-A33)
- (h) Sistemul informatic al entității așa cum se raportează la estimările contabile, inclusiv:
- (i) Modul în care informațiile referitoare la estimările contabile și prezentările aferente pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații importante circulă în sistemul informatic al entității ~~Clasele de tranzacții, evenimentele și condițiile care sunt semnificative pentru situațiile financiare și care generează necesitatea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente sau modificări ale acestora;~~ și (A se vedea punctele A34-A35)
- (ii) Pentru astfel de estimări contabile și prezentări de informații aferente, modul în care conducerea:
- a. Identifică metodele, ipotezele sau sursele de date relevante care sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, precum și necesitatea modificării acestora, inclusiv felul în care conducerea: (A se vedea punctele A36-A37)
- i. Selectează sau proiectează și aplică metodele utilizate, inclusiv utilizarea modelelor; (A se vedea punctele A38-A39)
- ii. Selectează ipotezele care vor fi utilizate, inclusiv analizarea alternativelor, și identifică ipotezele semnificative; și (A se vedea punctele A40-A43)
- iii. Selectează datele care vor fi utilizate; (A se vedea punctul A44)
- b. Înțelege gradul de incertitudine a estimării, inclusiv prin analizarea intervalului de rezultate posibile ale evaluării; și (A se vedea punctul A45)
- c. Tratează incertitudinea estimării, inclusiv selectarea unei estimări punctuale și a prezentărilor de informații aferente pentru a fi incluse în situațiile financiare. (A se vedea punctele A46-A49)

- (i) Controalele identificate în componenta activităților¹²⁴ ~~Activitățile de control relevante pentru audit~~ asupra procesului conducerii de realizare a estimărilor contabile așa cum este descris la punctul 13 litera (h) subpunctul (ii). (A se vedea punctele A50-A54)
 - (j) Modul în care conducerea revizuieste rezultatul (rezultatele) estimărilor contabile anterioare și modul în care reacționează la rezultatele acelei revizui.
14. Auditorul trebuie să revizuiască rezultatul estimărilor contabile anterioare sau, după caz, reestimarea lor ulterioară pentru a facilita identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă din perioada curentă. La determinarea naturii și amplitudinii acestei revizui, auditorul trebuie să ia în calcul caracteristicile estimărilor contabile. Revizuirea nu este menită să pună la îndoială raționamentele legate de estimările contabile aferente perioadei anterioare care erau adecvate în baza informațiilor disponibile la momentul la care au fost făcute. (A se vedea punctele A55-A60)

...

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

16. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă legate de o estimare contabilă și de prezentările de informații aferente la nivel de aserțiune, inclusiv evaluarea separată a riscului inerent și a riscului de control la nivel de aserțiune, așa cum prevede ISA 315 (revizuit în 2019)¹²⁵, auditorul trebuie să ~~evalueze separat riscul inerent și riscul de control~~. Auditorul trebuie să ia în considerare următoarele la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă și la evaluarea riscului inerent: (A se vedea punctele A64-A71)
- (a) Gradul în care estimarea contabilă este expusă la incertitudinea estimării; și (A se vedea punctele A72-A75)
 - (b) Gradul în care următoarele aspecte sunt afectate de complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent: (A se vedea punctele A76-A79)
 - (i) Selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor și datelor în realizarea estimării contabile; sau
 - (ii) Selectarea estimării punctuale a conducerii și a prezentărilor de informații aferente pentru a fi incluse în situațiile financiare.
17. Auditorul trebuie să stabilească dacă oricare dintre riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate în conformitate cu punctul 16 este, conform raționamentului auditorului, un risc semnificativ.¹²⁶ Dacă auditorul a determinat că există un risc semnificativ, auditorul trebuie să identifice controalele care înțelegă controalele entității, inclusiv activitățile de control, relevante pentru ~~tratează~~

¹²⁴ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 26 litera (a) subpunctele (i)-(iv)

¹²⁵ ISA 315 (revizuit în 2019), punctele ~~25 și 26~~ 31 și 34

¹²⁶ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul ~~32~~ 27

acel risc.¹²⁷ și să evalueze dacă acele controale au fost proiectate în mod eficace și dacă au fost implementate.¹²⁸ (A se vedea punctul A80)

...

19. Așa cum prevede ISA 330¹²⁹, auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze teste pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la eficacitatea funcționării controalelor relevante, dacă:

- (a) Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor include o așteptare cu privire la funcționarea eficace a controalelor; sau
- (b) Doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate la nivelul aserțiunilor.

În legătură cu estimările contabile, testele auditorului asupra unor astfel de controale trebuie să fie sensibile la motivele care stau la baza evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. La elaborarea și efectuarea testelor controalelor, cu cât auditorul se bazează în mai mare măsură pe eficacitatea unui control, cu atât auditorul trebuie să obțină probe de audit mai convingătoare.¹³⁰ (A se vedea punctele A85-A89)

...

Alte considerente legate de probele de audit

30. La obținerea probelor de audit privind riscurile de denaturare semnificativă legate de estimările contabile, indiferent de sursele de informații utilizate ca probe de audit, auditorul trebuie să se conformeze dispozițiilor relevante din ISA 500.

Atunci când se utilizează activitatea unui expert al conducerii, dispozițiile de la punctele 21-29 din prezentul ISA pot sprijini auditorul în evaluarea caracterului adecvat al activității expertului ca probă de audit pentru o aserțiune relevantă în conformitate cu punctul 8 litera (c) din ISA 500. La evaluarea activității expertului conducerii, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente sunt afectate de evaluarea de către auditor a competenței, a capacității și a obiectivității expertului, de înțelegerea de către auditor a naturii activității efectuate de expert și de familiaritatea auditorului cu domeniul de competență al expertului. (A se vedea punctele A126-A132)

...

Documentarea

39. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:¹³¹ (A se vedea punctele A149-A152)

- (a) Elementele-cheie ale înțelegerii de către auditor a entității și a mediului său, inclusiv controlul intern al entității în legătură cu estimările contabile ale acesteia;

¹²⁷ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 26 litera (a) subpunctul (i)29

¹²⁸ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 26 litera (a)

¹²⁹ ISA 330, punctul 8

¹³⁰ ISA 330, punctul 9

¹³¹ ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11, A6, A7 și A10

- (b) Legătura dintre procedurile de audit subsecvente ale auditorului și riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune¹³², luând în considerare motivele (indiferent dacă au legătură cu riscul inherent sau cu riscul de control) date pentru evaluarea acelor riscuri;
- (c) Răspunsul (răspunsurile) auditorului atunci când conducerea nu a luat măsurile adecvate pentru a înțelege și trata incertitudinea estimării;
- (d) Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii legat de estimările contabile, dacă există, și evaluarea de către auditor a implicațiilor pentru audit, așa cum prevede punctul 32; și
- (e) Raționamentele semnificative legate de stabilirea de către auditor a măsurii în care estimările contabile și prezentările de informații aferente sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil sau sunt denaturate.

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Natura estimărilor contabile (A se vedea punctul 2)

Exemple de estimări contabile

...

Metode

- A2. O metodă este o tehnică de evaluare utilizată de conducere pentru a realiza o estimare contabilă în conformitate cu baza de evaluare prevăzută. De exemplu, o metodă recunoscută utilizată în realizarea de estimări contabile legate de tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni este aceea de a stabili un preț teoretic al opțiunii call utilizând formula Black Scholes de stabilire a prețului unei opțiuni. O metodă este aplicată utilizând un instrument sau un proces de calcul, numit uneori model, și presupune aplicarea de ipoteze și date și luarea în calcul a unui set de relații dintre acestea.

Ipoteze și date

- A3. Ipotezele presupun raționamente bazate pe informații disponibile legate de aspecte precum alegerea unei rate a dobânzii, a unei rate de actualizare sau raționamente privitoare la condiții și evenimente viitoare. O ipoteză poate fi selectată de conducere dintr-un interval de alternative adecvate. Ipotezele care ar putea fi formulate sau identificate de un expert al conducerii devin ipotezele conducerii atunci când sunt utilizate de aceasta în realizarea unei estimări contabile.
- A4. În contextul prezentului ISA, datele reprezintă informații care pot fi obținute prin intermediul observării directe sau de la o parte din exteriorul entității. Informațiile obținute prin aplicarea tehnicilor analitice sau de interpretare asupra datelor sunt numite date derivate atunci când astfel de tehnici au o bază teoretică bine stabilită și, prin urmare, raționamentul conducerii este mai puțin necesar. Altfel, astfel de informații reprezintă o ipoteză.

¹³² ISA 330, punctul 28 litera (b)

A5. Exemplele de date includ:

- Prețurile stabilite în tranzacții de pe piață;
- Timpii operaționali ai unui mecanism de producție sau numărul de unități produse de acesta;
- Prețurile istorice sau alte termene incluse în contracte, precum o rată a dobânzii contractată, o schemă de plată și un termen inclus într-un acord de împrumut;
- Informațiile cu caracter previzional precum prognozele economice sau ale rezultatelor obținute dintr-o sursă de informații externă; sau
- O rată viitoare a dobânzii stabilită utilizând tehnici de interpolare pornind de la ratele dobânzii forward (date derivate).

A6. Datele pot proveni dintr-o gamă largă de surse. De exemplu, datele pot fi:

- Generate în interiorul organizației sau extern;
- Obținute dintr-un sistem care face parte sau nu din registrul Cartea mare sau din registrele auxiliare;
- Observabile în contracte; sau
- Observabile în normele legislative sau de reglementare.

Adaptabilitate (A se vedea punctul 3)

A7. Exemplele de puncte care includ îndrumări referitoare la modul în care pot fi adaptate dispozițiile prezentului ISA includ punctele A20-A22, A63, A67 și A84.

Concepte-cheie din prezentul ISA

Factori de risc inerent (A se vedea punctul 4)

A8. Factorii de risc inerent sunt caracteristici ale ~~condițiilor și evenimentelor sau condițiilor~~ care pot afecta susceptibilitatea unei aserțiuni la denaturare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, a unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații, înainte de a lua în considerare controalele.¹³³ Anexa 1 explică mai detaliat natura acestor factori de risc inerent și relațiile dintre ei, în contextul realizării estimărilor contabile și prezentării lor în situațiile financiare.

A9. Pe lângă factorii de risc inerent ai incertitudinii estimării, complexității sau subiectivității, alți factori de risc inerent pe care auditorul îi poate lua în considerare la identificarea și la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune¹³⁴, pe lângă incertitudinea estimării, complexitate

¹³³ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 12 litera (f)

¹³⁴ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 31

și subiectivitate, auditorul ia în considerare, de asemenea, gradul pot include măsura în care factorii de risc inerent incluși în ISA 315 (revizuit în 2019) (alții decât incertitudinea estimării, complexitatea și subiectivitatea) afectează susceptibilitatea aserțiunilor la denaturări despre estimarea contabilă. Astfel de factori de risc inerent includ se află sub incidența următoarelor elemente sau este afectată de acestea:

- Modificarea naturii sau a circumstanțelor elementelor relevante din situațiile financiare sau dispozițiile din cadrul de raportare financiară aplicabil care pot avea ca rezultat necesitatea unor modificări în ceea ce privește metoda, ipotezele sau datele utilizate în realizarea estimării contabile.
- Susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii; sau de alți factori de risc de fraudă, în măsura în care afectează riscul inerent, în realizarea estimării contabile.
- Alte tipuri de incertitudine decât incertitudinea estimării.

Riscul de control (A se vedea punctul 6)

A10. La evaluarea de către auditor a riscului de control la nivel de aserțiune în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019), auditorul ține cont de, eficacitatea proiectării controalelor pe care măsura în care auditorul intenționează planifică să se bazeze testeze eficacitatea cu care funcționează controalele, și măsura în care controalele tratează riscurile inerente evaluate la nivel de aserțiune sunt chestiuni importante de luat în considerare. Atunci când auditorul analizează dacă să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele, Evaluarea de către auditor a eficacității proiectării controalelor și a implementării acestora îl ajută în formarea unei așteptări, de către auditor, cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele, așteptare care îi va permite să decidă dacă atunci când planifică să le testezeva testa sau nu.

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 8)

....

Conceptul de „caracter rezonabil” (A se vedea punctele 9, 35)

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității (A se vedea punctul 13)

A19. Punctele ~~1944-2724~~ din ISA 315 (revizuit în 2019) impun auditorului să obțină o înțelegere a anumitor aspecte legate de entitate și mediul său, de cadrul de raportare financiară aplicabil și inclusiv de sistemul de control intern al entității. Dispozițiile de la punctul 13 din prezentul ISA abordează aspecte mai specifice privind estimările contabile și completează dispozițiile mai generale din ISA 315 (revizuit în 2019).

Adaptabilitate

- A20. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, ~~inclusivă~~ cadrelui de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității, în legătură cu estimările contabile ale entității pot depinde, într-un grad mai mare sau mai mic, de măsura în care aspectul individual (aspectele individuale) se aplică în circumstanțele date. De exemplu, entitatea poate avea puține tranzacții sau alte evenimente ~~și~~ sau condiții care generează necesitatea unor estimări contabile, dispozițiile de raportare financiară aplicabile pot fi simplu de aplicat și se poate să nu existe factori de reglementare relevanți. Mai mult, se poate ca estimările contabile să nu necesite raționamente semnificative și procesul de realizare a estimărilor contabile poate fi mai puțin complex. În aceste circumstanțe, estimările contabile pot fi expuse la, sau afectate de, incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent într-un grad mai scăzut și pot exista mai puține controale identificate în componenta activităților de control relevante pentru audit. În acest caz, este probabil ca procedurile auditorului de identificare și de evaluare a riscului să fie mai puțin extinse și să fie obținute în primul rând prin interviuri ale persoanelor din conducere cu responsabilități adecvate față de situațiile financiare, cum ar fi și prin simple parcurgeri ale procesului conducerii pentru realizarea estimării contabile (inclusiv atunci când evaluează măsura în care controalele identificate în acel proces sunt proiectate în mod eficace și atunci când se determină dacă au fost implementate).
- A21. Pe de altă parte, estimările contabile pot necesita raționamente semnificative din partea conducerii și procesul de realizare a estimărilor contabile poate fi complex și poate presupune utilizarea unor modele complexe. Mai mult, entitatea poate avea un sistem informatic mai sofisticat și controale mai extinse asupra estimărilor contabile. În aceste circumstanțe, estimările contabile pot fi expuse la sau afectate de incertitudinea estimării, subiectivitate, complexitate sau alți factori de risc inerent într-un grad mai mare. În acest caz, este probabil ca natura sau plasarea în timp a procedurilor auditorului de evaluare a riscurilor să fie diferită sau să fie mai extinsă decât în circumstanțele de la punctul A20.
- A22. Următoarele considerente pot fi relevante pentru entitățile care desfășoară doar activități simple, care pot include multe entități mai mici:
- Procesele relevante pentru estimările contabile pot fi simple pentru că activitățile de afaceri sunt simple sau estimările necesare pot avea un grad mai scăzut de incertitudine a estimării.
 - Estimările contabile pot fi generate în afara registrului Cartea mare și a registrelor auxiliare, controalele asupra elaborării lor pot fi limitate și un proprietar-administrator poate avea o influență semnificativă asupra stabilirii lor. Poate fi necesar ca rolul proprietarului-administrator în realizarea estimărilor contabile să fie luat în considerare de către auditor atât la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, cât și la analiza riscului de subiectivism al conducerii.

Entitatea și mediul său

Tranzacțiile entității și alte evenimente ~~și~~ sau condiții (A se vedea punctul 13 litera (a))

- A23. Modificările de circumstanțe care pot genera nevoia de estimări contabile sau modificări ale acestora pot include, de exemplu, măsura în care:

- Entitatea s-a angajat în noi tipuri de tranzacții;
- Termenele tranzacțiilor s-au schimbat; sau
- S-au produs noi evenimente sau au apărut noi condiții.

Dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctul 13 litera (b))

A24. Obținerea unei înțelegeri a dispozițiilor cadrului de raportare financiară aplicabil îi oferă auditorului o bază pentru a discuta cu conducerea și, acolo unde este cazul, cu persoanele responsabile cu guvernarea despre modul în care conducerea a aplicat ~~acele~~ dispozițiile din cadrul de raportare financiară aplicabil relevante pentru estimările contabile și despre concluzia auditorului privind măsura în care ele au fost aplicate în mod adecvat. Această înțelegere poate, de asemenea, sprijini auditorul în comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea atunci când auditorul consideră că o practică contabilă semnificativă care este acceptabilă conform cadrului de raportare financiară aplicabil nu este cea mai adecvată având în vedere circumstanțele entității.¹³⁵

A25. În obținerea acestei înțelegeri, auditorul poate încerca să înțeleagă măsura în care:

- Cadrul de raportare financiară aplicabil:
 - Prescrie anumite criterii pentru recunoașterea estimărilor contabile sau metode pentru evaluarea acestora;
 - Specifică anumite criterii care permit sau impun evaluarea la valoarea justă, de exemplu, făcând referire la intențiile conducerii de a întreprinde anumite acțiuni privind un activ sau o datorie; sau
 - Specifică prezentări de informații impuse sau sugerate, inclusiv prezentări privitoare la raționamente, ipoteze, sau alte surse de incertitudine a estimării legate de estimările contabile; și
- Modificările din cadrul de raportare financiară aplicabil impun modificări în politicile contabile ale entității legate de estimările contabile.

Factori de reglementare (A se vedea punctul 13 litera (c))

...

Natura estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente despre care auditorul preconizează că vor fi incluse în situațiile financiare (A se vedea punctul 13 litera (d))

...

¹³⁵ ISA 260 (revizuit), punctul 16 litera (a)

Sistemul de Controlul intern al entității-relevant pentru audit

Natura și nivelul supravegherii și guvernantei (A se vedea punctul 13 litera (e))

A28. La aplicarea ISA 315 (revizuit în 2019)¹³⁶, înțelegerea de către auditor a naturii și a nivelului de supraveghere și guvernanta pe care entitatea le-a implementat cu privire la procesul conducerii de realizare a estimărilor contabile poate fi importantă pentru evaluarea care trebuie efectuată de auditor cu privire, întrucât se referă la măsura în care:

- Conducerea, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, a creat și a menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică; și
- ~~Punctele forte ale elementelor m~~Mediului de control furnizează, împreună, o bază adecvată pentru celelalte componente ale sistemului de controlului intern ținând cont de natura și dimensiunea entității; și la măsura în care
- ~~acele componente sunt subminate de d~~Deficiențe ale de control identificate în mediului de control subminează alte componente ale sistemului de control intern.

...

A30. Obținerea unei înțelegeri a supravegherii de către persoanele responsabile cu guvernanta poate fi importantă atunci când există estimări contabile care:

- Necesită raționamente semnificative din partea conducerii pentru a trata subiectivitatea;
- Prezintă o incertitudine a estimării ridicată;
- Implică un nivel ridicat de complexitate în realizarea lor, de exemplu, din cauza utilizării extinse a tehnologiei informației, a volumelor mari de date sau a mai multor surse de date sau ipoteze cu legături complexe;
- Au avut, sau ar fi trebuit să aibă, o modificare în ceea ce privește metoda, ipotezele sau datele față de perioadele anterioare; sau
- Implică ipoteze semnificative.

Aplicarea de către conducere a aptitudinilor și cunoștințelor specializate, inclusiv utilizarea experților conducerii (A se vedea punctul 13 litera (f))

...

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctul 13 litera (g))

A32. Înțelegerea modului în care procesul de evaluare a riscului din cadrul entității identifică și tratează riscurile legate de estimările contabile poate ajuta auditorul să analizeze modificările în ceea ce privește:

- Dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil legate de estimările contabile;

¹³⁶ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 21 litera (a)¹⁴

- Disponibilitatea sau natura surselor de date care sunt relevante pentru realizarea estimărilor contabile sau care pot afecta credibilitatea datelor utilizate;
 - Sistemul informatic sau mediul IT al entității; și
 - Personalul-cheie.
- A33. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri a modului în care conducerea a identificat și tratează susceptibilitatea la o denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de fraudă în realizarea estimărilor contabile includ măsura în care și, dacă este cazul, modul în care conducerea:
- Acordă o atenție specială selectării sau aplicării metodelor, ipotezelor și datelor utilizate în realizarea estimărilor contabile.
 - Monitorizează indicatorii-cheie de performanță care pot indica o performanță neașteptată sau inconsecventă comparativ cu performanța istorică sau bugetată ori cu alți factori cunoscuți.
 - Identifică stimulentele financiare sau de altă natură care pot fi o motivație pentru subiectivism.
 - Monitorizează necesitatea unor schimbări în metodele, ipotezele semnificative sau datele utilizate în realizarea estimărilor contabile.
 - Stabilește supravegherea și revizuirea adecvate ale modelelor utilizate în realizarea estimărilor contabile.
 - Solicită documentarea argumentelor pentru raționamentele semnificative făcute în realizarea estimărilor contabile sau o revizuire independentă a acestor raționamente.

Sistemul informatic al entității în ceea ce privește estimările contabile (A se vedea punctul 13 litera (h) subpunctul (i))

- A34. Clasele de tranzacții, evenimentele și condițiile importante care intră sub incidența punctului 13 litera (h) sunt aceleași cu clasele de tranzacții, evenimentele și condițiile importante legate de estimările contabile și prezentările de informații aferente care fac obiectul punctului 25 litera (a) ~~18 literele (a) și (d)~~ din ISA 315 (revizuit în 2019). Pentru a înțelege sistemul informatic al entității în ceea ce privește estimările contabile, auditorul poate analiza:
- Dacă estimările contabile provin din înregistrarea unor tranzacții de rutină sau recurente ori dacă provin din tranzacții nerecurente sau neobișnuite.
 - Modul în care sistemul informatic tratează exhaustivitatea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente, în special în cazul estimărilor contabile legate de datorii.
- A35. În timpul auditului, auditorul poate să identifice clase de tranzacții, evenimente și sau condiții care duc la apariția necesității unor estimări contabile și prezentări de informații aferente pe care conducerea nu le-a identificat. ISA 315 (revizuit în 2019) tratează circumstanțele în care auditorul identifică riscuri de denaturare semnificativă neidentificate de conducere, inclusiv ~~determinarea existenței~~

~~unei eventuale deficiențe semnificative în controlul intern în legătură cu analizarea implicațiilor pentru evaluarea de către auditor a proceselor de evaluare a riscului din cadrul entității.~~¹³⁷

Identificarea de către conducere a metodelor, ipotezelor și surselor de date relevante (A se vedea punctul 13 litera (h) subpunctul (ii) litera (a))

...

Metode (A se vedea punctul 13 litera (h) subpunctul (ii) litera (a) subpunctul (i))

...

Modele

A39. Conducerea poate proiecta și implementa controale specifice în jurul modelelor utilizate pentru realizarea estimărilor contabile, indiferent dacă modelul în cauză aparține conducerii sau este un model extern. Atunci când modelul însuși prezintă un nivel ridicat de complexitate sau subiectivitate, cum ar fi cazul unui model bazat pe pierderile din creditare preconizate sau al unui model bazat pe valoarea justă care utilizează date de intrare de nivelul 3, este mai probabil să fie identificate ca fiind relevante pentru audit controalele care tratează o astfel de complexitate sau subiectivitate. Atunci când există complexitate referitoare la modele, controalele asupra integrității datelor este, de asemenea, mai probabil să fie controale identificate în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019) considerate relevante pentru audit. Factorii care pot fi adecvați pentru a fi luați în considerare de către auditor în obținerea unei înțelegeri a modelului și a controalelor identificate aferente activităților de control relevante pentru audit includ:

- Modul în care conducerea stabilește relevanța și acuratețea modelului;
- Validarea sau testarea ex-post a modelului, inclusiv măsura în care modelul este validat anterior utilizării și revalidat la intervale regulate pentru a stabili dacă rămâne adecvat pentru scopul în care a fost creat. Procesul de validare a modelului de către entitate poate include evaluarea:
 - o Solidității teoretice a modelului;
 - o Integrității matematice a modelului; și
 - o Acurateței și exhaustivității datelor și caracterului adecvat al datelor și ipotezelor utilizate în model.
- Modalitatea în care modelul este schimbat sau ajustat în mod adecvat în timp util în urma unor modificări ale condițiilor de piață sau ale altor condiții și măsura în care există politici adecvate de control aferent schimbării asupra modelului;
- Măsura în care sunt făcute ajustări, numite și suprapuneri în anumite sectoare de activitate, la rezultatul modelului și măsura în care astfel de ajustări sunt adecvate în circumstanțele date

¹³⁷ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 22 litera (b)47

în conformitate cu dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil. Atunci când ajustările nu sunt adecvate, astfel de ajustări pot reprezenta indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii; și

- Măsura în care modelul este documentat în mod adecvat, inclusiv cu privire la aplicațiile vizate ale modelului, limitări, parametri-cheie, datele și ipotezele necesare, rezultatele oricărei validări efectuate asupra acestuia și natura și baza oricăror ajustări făcute asupra rezultatului său.

Ipoteze (A se vedea punctul 13 litera (h) subpunctul (ii) litera (a) subpunctul (ii))

...

Date (A se vedea punctul 13 litera (h) subpunctul (ii) litera (a) subpunctul (iii))

A44. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri a modului în care conducerea selectează datele pe care sunt bazate estimările contabile includ:

- Natura și sursa datelor, inclusiv informațiile obținute dintr-o sursă de informații externă.
- Modul în care conducerea evaluează măsura în care datele sunt adecvate.
- Acuratețea și exhaustivitatea datelor.
- Consecvența datelor utilizate în prezent cu cele utilizate în perioadele precedente.
- Complexitatea aplicațiilor IT sau a altor aspecte ale mediului IT al entității ~~sistemelor de tehnologie a informației~~ utilizate pentru a obține și a procesa datele, inclusiv atunci când este vorba despre gestionarea unor volume mari de date.
- Modul în care sunt obținute, transmise și procesate datele și modul în care este păstrată integritatea acestora.

Modul în care conducerea înțelege și tratează incertitudinea estimării (A se vedea punctul 13 litera (h) subpunctul (ii) literele (b)-(c))

...

~~Activitățile de control~~ Identificarea controalelor relevante pentru audit asupra procesului conducerii de realizare a estimărilor contabile (A se vedea punctul 13 litera (i))

A50. Raționamentul auditorului pentru identificarea controalelor ~~relevante pentru audit~~ din componenta activităților de control și, prin urmare, necesitatea de a evalua proiectarea acelor controale și de a stabili dacă au fost implementate sunt legate de procesul conducerii descris la punctul 13 litera (h) subpunctul (ii). Auditorul poate să nu identifice ~~activități de control relevante referitoare la toate elementele aspectele~~ de la punctul 13 litera (h) subpunctul (ii), ~~în funcție de complexitatea asociată cu estimarea contabilă.~~

A51. Ca parte a ~~obținerii unei înțelegeri a activităților de identificării controalelor relevante pentru audit,~~ precum și a evaluării modului în care acestea au fost proiectate și a măsurii în care au fost implementate, auditorul poate lua în considerare:

- Modul în care conducerea stabilește gradul de adecvare al datelor utilizate în elaborarea estimărilor contabile, inclusiv atunci când conducerea utilizează o sursă de informații externă sau date din afara registrului Cartea mare și registrelor auxiliare.
 - Revizuirea și aprobarea estimărilor contabile, inclusiv ipotezele sau datele utilizate în elaborarea lor, de către nivelurile de conducere adecvate și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanta.
 - Separarea sarcinilor între cei responsabili pentru realizarea estimărilor contabile și cei care iau decizia de a angaja entitatea în tranzacțiile aferente, inclusiv măsura în care alocarea responsabilităților ia în considerare în mod adecvat natura entității și produsele sau serviciile acesteia. De exemplu, în cazul unei instituții financiare mari, separarea relevantă a sarcinilor poate include o funcție independentă responsabilă pentru estimarea și validarea procesului de stabilire pe baza valorii juste a prețurilor produselor financiare ale entității, care să fie îndeplinită de angajați a căror remunerație nu depinde de astfel de produse.
 - Eficacitatea proiectării ~~activităților de controalelor~~. În general, poate fi mai dificil pentru conducere să proiecteze controale care să trateze subiectivitatea și incertitudinea estimării într-o manieră care să prevină sau să detecteze și să corecteze, în mod eficace, denaturările semnificative decât să proiecteze controale care să trateze complexitatea. Poate fi necesar ca acele controale care tratează subiectivitatea și incertitudinea estimării să includă mai multe elemente manuale, care pot fi mai puțin credibile decât controalele automate, întrucât pot fi mai ușor ocolite, ignorate sau anulate de conducere. Eficacitatea proiectării controalelor care tratează complexitatea poate varia în funcție de motivul și natura complexității. De exemplu, poate fi mai ușoară proiectarea unor controale mai eficace legate de o metodă care este utilizată în mod frecvent sau asupra integrității datelor.
- A52. Atunci când conducerea utilizează în mod extensiv tehnologia informației în realizarea unei estimări contabile, ~~controalele identificate relevante pentru audit~~ din componenta ~~activităților de control~~ este probabil să includă controale generale ale sistemelor informatice și controale ale ~~aplicațiilor procesării informațiilor~~. Astfel de controale pot trata riscuri legate de:
- Măsura în care ~~aplicațiile IT sau alte aspecte ale mediului IT~~ ~~sistemul de tehnologie a informației~~ are ~~are~~ capacitatea necesară și ~~este~~ ~~sunt~~ configurat(e) în mod adecvat pentru a procesa volume mari de date;
 - Calculele complexe în aplicarea unei metode. Atunci când sunt necesare ~~aplicații IT~~ ~~sisteme~~ diverse pentru a procesa tranzacții complexe, se fac reconcilierii regulate între ~~aplicațiile IT~~ ~~sisteme~~, în special când acestea nu au interfețe automate sau pot face obiectul intervenției manuale;
 - Măsura în care proiectarea și calibrarea modelelor sunt evaluate periodic;
 - Extragerea completă și precisă a datelor legate de estimările contabile din înregistrările entității sau din surse de informații externe;

- Date, inclusiv fluxul complet și precis de date din sistemul informatic al entității, gradul de adecvare al oricărei modificări aduse datelor utilizate în realizarea estimărilor contabile, menținerea integrității și securității datelor;
- Riscurile legate de procesarea sau înregistrarea datelor, atunci când se utilizează surse de informații externe;
- Măsura în care conducerea are controale asupra accesului, modificării și mentenanței modelelor individuale pentru a menține o pistă de audit fiabilă pentru versiunile acreditate ale modelelor și pentru a preveni accesul sau ajustările neautorizat(e) la aceste modele; și
- Măsura în care există controale adecvate asupra transferului de informații legate de estimările contabile în registrul Cartea mare, inclusiv controale adecvate asupra înregistrărilor contabile.

A53. În unele sectoare de activitate, precum cel bancar sau al asigurărilor, termenul guvernanta poate fi utilizat pentru a descrie activități din cadrul mediului de control, al procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern al monitorizării controalelor și al altor componente ale sistemului de control intern, așa cum se descrie în ISA 315 (revizuit în 2019).¹³⁸

A54. Pentru entitățile cu o funcție de audit intern, activitatea acesteia poate fi utilă pentru auditor în special pentru obținerea unei înțelegeri a:

- Naturii și amplitudinii utilizării de către conducere a estimărilor contabile;
- Proiectării și implementării ~~activităților de control~~ alelor care tratează riscurile legate de datele, ipotezele și modelele utilizate în realizarea estimărilor contabile;
- Aspectelor sistemului informatic al entității care generează datele pe care se bazează estimările contabile; și
- Modulii în care sunt identificate, evaluate și gestionate noile riscuri legate de estimările contabile.

Revizuirea rezultatului sau a reestimării estimărilor contabile anterioare (A se vedea punctul 14)

...

A58. Pe baza evaluării anterioare de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă, de exemplu, dacă riscul inerent este evaluat ca fiind mai mare pentru unul sau mai multe riscuri de denaturare semnificativă, auditorul poate aprecia că este nevoie de o revizuire retroactivă mai detaliată. Ca parte a revizuirii retroactive detaliată, auditorul poate acorda o atenție deosebită, atunci când este posibil, efectului datelor și ipotezelor semnificative utilizate în realizarea estimărilor contabile anterioare. Pe de altă parte, de exemplu, pentru estimările contabile care provin din înregistrarea tranzacțiilor de rutină și recurente, auditorul poate considera că aplicarea procedurilor analitice ca proceduri de evaluare a riscului este suficientă pentru obiectivele revizuirii.

A59. Obiectivul de evaluare pentru estimările contabile la valoarea justă și alte estimări contabile, bazat pe condițiile prezente la data de evaluare, tratează percepțiile legate de valoarea la un moment specific,

¹³⁸ ISA 315 (revizuit în 2019), Anexa 3 punctul A77

care s-ar putea modifica semnificativ și rapid pe măsură ce se modifică mediul în care funcționează entitatea. Astfel, auditorul ar putea concentra revizuirea pe obținerea de informații care pot fi relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, în unele cazuri este puțin probabil ca obținerea unei înțelegeri privind modificările ipotezelor unui participant de pe piață care au afectat rezultatul unor estimări contabile la valoarea justă din perioada anterioară să poată furniza probe de audit relevante. În acest caz, probele de audit pot fi obținute prin înțelegerea rezultatelor ipotezelor (cum ar fi proiecțiile fluxurilor de trezorerie) și înțelegerea eficacității procesului anterior de estimare al conducerii care sprijină identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în perioada curentă.

- A60. O diferență între rezultatul efectiv al unei estimări contabile și valoarea recunoscută în situațiile financiare aferente perioadei anterioare nu reprezintă neapărat o denaturare a situațiilor financiare aferente perioadei anterioare. Cu toate acestea, o astfel de diferență poate reprezenta o denaturare dacă, de exemplu, diferența provine din informații care au fost la dispoziția conducerii la momentul la care erau finalizate situațiile financiare aferente perioadei anterioare sau era de așteptat în mod rezonabil să fi fost obținute și luate în considerare în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.¹³⁹ O astfel de diferență poate pune la îndoială procesul conducerii de luare în considerare a informațiilor în realizarea estimării contabile. Ca rezultat, auditorul poate reevalua orice planuri de a testa controalele aferente și evaluările aferente ale riscului de control și/sau poate stabili că este nevoie să fie obținute probe de audit mai convingătoare cu privire la aspect. Multe cadre de raportare financiară conțin îndrumări cu privire la distincția dintre modificările estimărilor contabile care constituie denaturări și cele care nu constituie denaturări, precum și la tratamentul contabil ce trebuie urmat în fiecare caz.

Aptitudini sau cunoștințe specializate (A se vedea punctul 15)

...

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctele 4, 16)

- A64. Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune legate de estimările contabile sunt importante pentru toate estimările contabile, atât pentru cele recunoscute în situațiile financiare, cât și pentru cele incluse în notele la situațiile financiare.
- A65. Punctul A42 din ISA 200 precizează că ISA-urile ~~nu fac referire, de obicei, în mod separat la riscul inerent și riscul de control~~ fac referire, de obicei, la „riscurile de denaturare semnificativă”, mai degrabă decât separat la riscul inerent și riscul de control. ~~Cu toate acestea, prezentul ISA 315 (revizuit în 2019) prevede o evaluare separată a riscului inerent și a riscului de control pentru a furniza o bază pentru conceperea și desfășurarea procedurilor de audit subsecvente cu scopul de a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune¹⁴⁰, inclusiv riscurile semnificative, la nivel de aserțiune pentru estimările contabile în conformitate cu ISA 330.¹⁴⁴~~

¹³⁹ ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 14

¹⁴⁰ ISA 315 (revizuit în 2019), punctele 31 și 34

¹⁴⁴ ISA 330, punctul 7 litera (b)

A66. La identificarea riscurilor de denaturare semnificativă și la evaluarea riscului inerent pentru estimările contabile în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019)¹⁴², auditorul trebuie să ia în considerare factorii de risc inerent care afectează susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor și modul în care este afectată această gradul în care estimarea contabilă este expusă la incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent ori este afectată de acestea. Analizarea de către auditor a factorilor de risc inerent poate furniza, de asemenea, informații care să fie utilizate pentru a stabili:

- Evaluarea probabilității și anvergurii denaturării (adică poziția riscului inerent evaluat pe scara riscului inerent); și
- Determinarea Motivelor pentru evaluarea acordată riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune, precum și măsura în care procedurile de audit subsecvente ale auditorului în conformitate cu punctul 18 țin cont de acele motive.

Relațiile dintre factorii de risc inerent sunt explicate în detaliu în Anexa 1.

A67. Motivele care stau la baza evaluării de către auditor a riscului inerent la nivel de aserțiune pot rezulta din unul sau mai mulți factori de risc inerent aferenți incertitudinii estimării, complexității, subiectivității sau altor factori de risc inerent. De exemplu:

- (a) Este probabil ca estimările contabile aferente pierderilor din creditare preconizate să fie complexe deoarece pierderile din creditare preconizate nu pot fi observate în mod direct și pot necesita utilizarea unui model complex. Modelul poate utiliza un set complex de date istorice și ipoteze cu privire la evoluțiile viitoare într-o varietate de scenarii specifice entității care pot fi dificil de prognozat. De asemenea, este probabil ca estimările contabile aferente pierderilor din creditare preconizate să fie expuse unei incertitudini mari a estimării și unei subiectivități semnificative în realizarea raționamentelor cu privire la evenimente și condiții viitoare. Considerente similare se aplică datoriiilor aferente contractelor de asigurare.
- (b) O estimare contabilă a unei ajustări pentru uzura morală pentru o entitate cu o gamă largă de tipuri diferite de stocuri poate necesita sisteme și procese complexe, dar poate implica un nivel scăzut de subiectivitate și incertitudine a estimării, în funcție de natura stocurilor.
- (c) Alte estimări contabile pot fi simple de realizat, dar pot avea o incertitudine mare a estimării și pot necesita un raționament semnificativ, de exemplu, o estimare contabilă care necesită un singur raționament esențial referitor la o datorie, a cărei valoare este condiționată de rezultatul litigiului.

A68. Relevanța și importanța factorilor de risc inerent pot varia de la o estimare la alta. În consecință, factorii de risc inerent pot să afecteze, individual sau în combinație, estimările contabile simple într-un grad mai scăzut și auditorul poate identifica mai puține riscuri sau poate evalua riscul inerent în aproape de partea inferioară a scării riscului inerent.

¹⁴² ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 31 litera (a)

- A69. Invers, factorii de risc inerent pot să afecteze, individual sau în combinație, estimările contabile complexe într-un grad mai mare și pot determina auditorul să evalueze riscul inerent în partea superioară a scării riscului inerent. Pentru aceste estimări contabile, este probabil ca analiza auditorului asupra efectelor factorilor de risc inerent să afecteze direct numărul și natura riscurilor de denaturare semnificativă identificate, evaluarea unor astfel de riscuri și, în final, puterea de convingere a probelor de audit necesare pentru a răspunde riscurilor evaluate. De asemenea, pentru aceste estimări contabile, aplicarea de către auditor a scepticismului profesional poate fi deosebit de importantă.
- A70. Evenimentele care au loc după data situațiilor financiare pot furniza informații suplimentare relevante pentru evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune. De exemplu, rezultatul efectiv al unei estimări contabile poate deveni cunoscut în timpul auditului. În astfel de cazuri, auditorul poate evalua sau revizui evaluarea cu privire la riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune¹⁴³, indiferent de modul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor la denaturări semnificative legate de gradul în care estimarea contabilă a fost expusă incertitudinii estimării, complexității, subiectivității sau altor factori de risc inerent sau a fost afectată de acestea. Evenimentele care au loc după data situațiilor financiare pot influența, de asemenea, selectarea de către auditor a abordării față de testarea estimării contabile în conformitate cu punctul 18. De exemplu, pentru o primă simplă angajată care este bazată pe un procent de compensare direct pentru angajații selectați, auditorul poate concluziona că există o complexitate sau o subiectivitate relativ scăzută în realizarea estimării contabile și, prin urmare, poate evalua riscul inerent la nivel de aserțiune în aproape de partea inferioară a scării riscului inerent. Plata primelor după finalul perioadei poate furniza suficiente probe de audit adecvate referitoare la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune.
- A71. Evaluarea de către auditor a riscului de control poate fi făcută în diferite moduri în funcție de tehnicile și metodologiile de audit preferate. Evaluarea riscului de control poate fi exprimată utilizând categorii calitative (de exemplu, risc de control evaluat ca maxim, moderat, minim) sau în funcție de așteptările auditorului cu privire la cât de eficace este controlul (sunt controalele) în a trata riscul identificat, adică încrederea planificată în funcționarea eficace a controalelor. De exemplu, dacă riscul de control este evaluat ca fiind maxim, auditorul nu plănuiește să aibă încredere în funcționarea eficace a controalelor. Dacă riscul de control este evaluat ca fiind mai jos de maxim, auditorul ia în considerare să acorde încredere funcționării eficace a controalelor.

Incertitudinea estimării (A se vedea punctul 16 litera (a))

- A72. Atunci când ia în considerare gradul în care estimarea contabilă este expusă la incertitudinea estimării, auditorul poate analiza:
- Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil prevede:
 - o Utilizarea unei metode de realizare a estimării contabile care prezintă în mod inerent un nivel ridicat de incertitudine a estimării. De exemplu, cadrul de raportare financiară poate prevedea utilizarea datelor de intrare neobservabile.

¹⁴³ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 3734

- o Utilizarea ipotezelor care au în mod inerent un nivel ridicat de incertitudine a estimării, precum ipotezele cu o perioadă de previziune lungă, ipotezele bazate pe date neobservabile și care sunt, prin urmare, dificil de elaborat de conducere, sau utilizarea unor ipoteze variate care sunt interconectate.
 - o Prezentări de informații privind incertitudinea estimării.
 - Mediul de afaceri. O entitate poate fi activă pe o piață care se confruntă cu tulburări sau cu o posibilă criză (de exemplu, cauzate de mișcări valutare majore sau piețe inactive) și estimarea contabilă poate fi, prin urmare, dependentă de date care nu sunt observabile cu ușurință.
 - Măsura în care este posibil (sau fezabil, atât cât este permis de cadrul de raportare financiară aplicabil) pentru conducere:
 - o Să realizeze o predicție precisă și credibilă cu privire la valoarea care va fi obținută ca urmare a unei tranzacții din trecut (de exemplu, valoarea care va fi plătită în temeiul unei clauze contractuale contingente) sau cu privire la incidența și impactul evenimentelor și condițiilor viitoare (de exemplu, valoarea unei pierderi din creditare viitoare sau valoarea și data la care va fi decontată o despăgubire aferentă unei asigurări); sau
 - o Să obțină informații precise și complete referitoare la o condiție actuală (de exemplu, informații legate de atribute de evaluare care ar reflecta perspectiva participanților de pe piață la data situațiilor financiare, pentru a elabora o estimare la valoarea justă).
- A73. Quantumul valorii recunoscute sau prezentate în situațiile financiare pentru o estimare contabilă nu este, în sine, un indicator al susceptibilității sale la denaturare deoarece, de exemplu, estimarea contabilă poate fi subevaluată.
- A74. În unele circumstanțe, incertitudinea estimării poate fi atât de mare încât nu poate fi realizată o estimare contabilă rezonabilă. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate împiedica recunoașterea unui element în situațiile financiare sau evaluarea sa la valoarea justă. În astfel de cazuri, ar putea exista riscuri de denaturare semnificativă care au legătură nu doar cu măsura în care o estimare contabilă ar trebui să fie recunoscută sau cu măsura în care ar trebui să fie evaluată la valoarea justă, ci și cu caracterul rezonabil al prezentărilor de informații. Cu privire la astfel de estimări contabile, cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea prevedea prezentarea estimărilor contabile și a nivelului de incertitudine a estimării asociat acestora (a se vedea punctele A112-A113, A143-A144).
- A75. În unele cazuri, estimarea incertitudinii legate de o estimare contabilă poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. ISA 570 (revizuit)¹⁴⁴ stabilește dispoziții și oferă îndrumări pentru astfel de circumstanțe.

¹⁴⁴ ISA 570 (revizuit), *Continuitatea activității*

Complexitatea sau subiectivitatea (A se vedea punctul 16 litera (b))

Gradul în care complexitatea afectează selectarea și aplicarea metodei

A76. Atunci când ia în calcul gradul în care selectarea și aplicarea metodei utilizate în realizarea estimării contabile sunt afectate de complexitate, auditorul poate analiza:

- Necesitatea unor aptitudini sau cunoștințe specializate ale conducerii care poate indica faptul că metoda utilizată în realizarea unei estimări contabile este complexă în mod inerent și, prin urmare, estimarea contabilă poate avea o susceptibilitate mai mare la denaturare semnificativă. Poate exista o susceptibilitate mai mare la denaturare semnificativă atunci când conducerea a elaborat intern un model și are o experiență relativ limitată în această privință sau utilizează un model care aplică o metodă ce nu este stabilită sau utilizată în mod obișnuit într-un anumit sector de activitate sau mediu.
- Natura bazei de evaluare prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, care poate avea ca rezultat nevoia unei metode complexe care necesită mai multe surse de date sau ipoteze istorice și cu caracter previzional, cu relații multiple între ele. De exemplu, un provizion pentru pierderile din creditare preconizate poate necesita raționamente legate de rambursările viitoare ale creditelor și alte fluxuri de trezorerie, bazate pe analizarea unor date empirice istorice și pe aplicarea unor ipoteze cu caracter previzional. În mod similar, evaluarea unei datorii aferente unui contract de asigurare poate necesita ca raționamentele referitoare la plățile viitoare aferente contractelor de asigurare să fie proiectate pe baza datelor empirice istorice și a tendințelor actuale și previzionate.

Gradul în care complexitatea afectează selectarea și aplicarea datelor

A77. Atunci când ia în calcul gradul în care selectarea și aplicarea datelor utilizate în realizarea estimării contabile sunt afectate de complexitate, auditorul poate analiza:

- Complexitatea procesului de generare a datelor, luând în calcul relevanța și credibilitatea sursei de date. Datele din anumite surse pot fi mai credibile decât cele din alte surse. De asemenea, din motive de confidențialitate sau proprietate, unele surse de informații externe nu vor prezenta (sau nu vor prezenta în întregime) informații care pot fi relevante pentru a aprecia credibilitatea datelor pe care le furnizează, precum sursele datelor de bază pe care le-au utilizat și modul în care acestea au fost colectate și procesate.
- Complexitatea inerentă în menținerea integrității datelor. Atunci când există un volum mare și surse multiple de date, poate exista o complexitate inerentă în menținerea integrității datelor utilizate în realizarea unei estimări contabile.
- Necesitatea interpretării unor termene contractuale complexe. De exemplu, stabilirea intrărilor sau ieșirilor de numerar generate de rabaturile comerciale acordate de furnizori sau către clienți poate depinde de termene contractuale foarte complexe care necesită o experiență sau o competență specifică pentru a fi înțelese sau interpretate.

Gradul în care subiectivitatea afectează selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor sau datelor

A78. Atunci când ia în calcul gradul în care selectarea și aplicarea metodei, ipotezelor sau datelor sunt afectate de subiectivitate, auditorul poate analiza:

- Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil nu specifică abordările, conceptele, tehnicile și factorii de evaluare care trebuie utilizate (utilizați) în metoda de estimare.
- Incertitudinea referitoare la valoarea sau plasarea în timp, inclusiv dimensiunea perioadei de previziune. Valoarea și plasarea în timp reprezintă o sursă de incertitudine inerentă a estimării și generează necesitatea raționamentului conducerii pentru a selecta o estimare punctuală, ceea ce creează, la rândul său, o oportunitate pentru intervenția subiectivismului conducerii. De exemplu, o estimare contabilă care include ipoteze cu caracter previzional poate avea un grad mai mare de subiectivitate care poate fi susceptibil la subiectivismul conducerii.

Alți factori de risc inerent (A se vedea punctul 16 litera (b))

A79. Gradul de subiectivitate asociat cu o estimare contabilă influențează susceptibilitatea estimării contabile la denaturare din cauza subiectivismului conducerii sau a ~~fraudei~~ altor factori de risc de fraudă în măsura în care aceștia afectează riscul inerent. De exemplu, atunci când o estimare contabilă este expusă la un grad mai mare de subiectivitate, este probabil ca estimarea contabilă să fie mai susceptibilă la denaturare din cauza subiectivismului conducerii sau a fraudei și acest lucru poate avea ca rezultat un interval mare de rezultate ale evaluării posibile. Conducerea poate selecta din acel interval o estimare punctuală neadecvată în circumstanțele date sau care este influențată în mod neadecvat de subiectivismul intenționat sau neintenționat al conducerii și care, prin urmare, este denaturată. Pentru auditurile recurente, indiciile unui posibil subiectivism al conducerii identificate în timpul auditului perioadelor anterioare pot influența procedurile de planificare și evaluare a riscului din perioada curentă.

Riscuri semnificative (A se vedea punctul 17)

A80. Evaluarea de către auditor a riscului inerent, care ia în calcul măsura în care o estimare contabilă este expusă la incertitudinea estimării, complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent sau este afectată de acestea, ajută auditorul să stabilească dacă oricare dintre riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate reprezintă un risc semnificativ.

...

Situația în care auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea cu care funcționează controalele relevante (A se vedea punctul 19)

A85. Testarea eficacității cu care funcționează controalele ~~relevante~~ poate fi adecvată atunci când riscul inerent este evaluat ca având o valoare mai mare pe scara riscului inerent, inclusiv în cazul riscurilor semnificative. Această situație poate apărea atunci când estimarea contabilă este expusă la sau afectată de un grad mare de complexitate. Atunci când estimarea contabilă este afectată de un grad mare de subiectivitate și, prin urmare, necesită un raționament semnificativ din partea conducerii,

limitările inerente în eficacitatea proiectării controalelor pot determina auditorul să se concentreze mai mult pe procedurile de fond decât pe testarea eficacității cu care funcționează controalele.

...

Evaluarea generală pe baza procedurilor de audit efectuate (A se vedea punctul 33)

...

Stabilirea măsurii în care estimările contabile sunt rezonabile sau denaturate (A se vedea punctele 9, 35)

...

ISA 600, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

Dispoziții

Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care activează acestea

17. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern.⁷ Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie:

- (a) ...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Definiții

...

Componentă semnificativă (A se vedea punctul 9 litera (m))

...

- A6. Echipa misiunii la nivelul grupului ar putea identifica, de asemenea, o componentă ca având o probabilitate mare de a cuprinde riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului ca urmare a naturii sau a circumstanțelor sale specifice, ~~(mai exact, riscuri care impun considerente speciale de audit¹⁴⁵)~~. De exemplu, o componentă ar putea fi responsabilă de tranzacționarea pe piața valutară și astfel să expună grupul la riscuri semnificative de denaturare semnificativă, chiar dacă altfel respectiva componentă nu are importanță individuală din punct de vedere financiar pentru grup.

...

¹⁴⁵—ISA 315 (revizuit), punctele 27-29

Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează

Aspecte pe care le înțelege echipa misiunii la nivelul grupului (A se vedea punctul 17)

A23. ISA 315 (revizuit în 2019) conține îndrumări cu privire la aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea factorilor privind sectorul de activitate, de reglementare sau altor factori externi care afectează entitatea, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil; natura entității; obiectivele și strategiile, precum și riscurile afacerii aferente; și evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității.¹⁴⁶ Anexa 2 a prezentului ISA conține îndrumări cu privire la aspectele specifice unui grup, inclusiv procesul de consolidare.

Anexa 2

Exemple de aspecte pe care le înțelege echipa misiunii la nivelul grupului

...

Controale la nivelul grupului

1. Controalele la nivelul grupului pot include o combinație între următoarele:
 - Întâlniri periodice între conducerea grupului și cea a componentei pentru a discuta evoluțiile afacerii și a revizui performanța.
 - ...
 - ~~Activități de e~~Controale din cadrul sistemului IT comune pentru toate componentele sau pentru o parte dintre acestea.
 - Controalele din cadrul procesului grupului pentru Mmonitorizarea sistemului de control intern ~~controalelor~~, inclusiv a activităților funcției de audit intern și a programelor de auto-evaluare.
 - ...

Anexa 5

Aspecte necesare și suplimentare incluse în scrisoarea de instrucțiuni a echipei misiunii la nivelul grupului

Aspecte care sunt relevante pentru planificarea activității de către auditorul componentei:

- ...
- ...

¹⁴⁶ ISA 315 (revizuit în 2019), punctele A6225-A6449 și Anexa 1

Aspecte care sunt relevante pentru gestionarea activității de către auditorul componentei:

- Constatările testelor ~~activităților~~ de controale ale echipei misiunii la nivelul grupului ale unui sistem de procesare comun pentru toate componentele sau o parte dintre acestea, și testele controalelor efectuate de auditorul componentei.
- ...

ISA 610 (revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*

Introducere

...

Relația dintre ISA 315 (revizuit în 2019) și ISA 610 (revizuit în 2013)

...

7. ISA 315 (revizuit în 2019) tratează modul în care cunoștințele și experiența funcției de audit intern pot contribui cu informații la înțelegerea de către auditorul extern a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității, precum și la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. ISA 315 (revizuit în 2019)³ explică, de asemenea, modul în care o comunicare eficientă între auditorii interni și cei externi creează un mediu în care auditorul extern poate fi informat cu privire la aspecte semnificative care pot influența activitatea auditorului extern.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Definiția funcției de audit intern (A se vedea punctele 2, 14 litera (a))

...

- A3. Mai mult, persoanele din cadrul entității cu sarcini operaționale și de conducere și responsabilități în afara funcției de audit intern se confruntă, de obicei, cu amenințări la adresa obiectivității lor din cauza cărora nu pot fi tratate, în sensul prezentului ISA, ca parte a funcției de audit intern, deși pot efectua ~~activități de controale~~ care pot fi testate în conformitate cu ISA 330.¹² Din acest motiv, monitorizarea controalelor efectuată de un proprietar-administrator nu va fi considerată ca fiind echivalentă cu o funcție de audit intern.

...

Evaluarea funcției de audit intern

...

Aplicarea unei abordări sistematice și disciplinate (A se vedea punctul 15 litera (c))

- A10. Aplicarea unei abordări sistematice și disciplinate pentru planificarea, efectuarea, supravegherea, revizuirea și documentarea activităților sale diferențiază activitățile funcției de audit intern de alte ~~activități~~ controale de monitorizare ~~a controlului~~ care pot fi efectuate în cadrul entității.

...

A21. Așa cum se explică în ISA 315 (revizuit în 2019)¹⁴⁷, riscurile semnificative impun o atenție suplimentară în cadrul auditului sunt riscuri apreciate ca fiind aproape de limita superioară a scării riscului inerent și, prin urmare, posibilitatea auditorului extern de a utiliza activitatea funcției de audit intern în situațiile care implică riscuri semnificative este restricționată la proceduri care implică un raționament limitat. Mai mult, atunci când riscurile de denaturare semnificativă nu sunt reduse, este puțin probabil ca numai utilizarea activității funcției de audit intern să reducă riscul de audit la un nivel suficient de scăzut și să elimine necesitatea ca auditorul extern să efectueze în mod direct unele teste.

...

ISA 620, Utilizarea activității unui expert al auditorului

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Stabilirea necesității unui expert al auditorului (A se vedea punctul 7)

A4. Ar putea fi necesar ca un expert al auditorului să asiste auditorul în una sau mai multe dintre următoarele situații:

- Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și, inclusiv a sistemului de control intern al acesteia.
- ...

ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Determinarea aspectelor-cheie de audit (A se vedea punctele 9-10)

...

Considerente în determinarea acelor aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului (A se vedea punctul 9)

...

Secțiunile cu un risc evaluat de denaturare semnificativă mai ridicat sau riscurile semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019) (A se vedea punctul 9 litera (a))

...

A20. ISA 315 (revizuit în 2019) definește un risc semnificativ drept un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat pentru care riscul inerent este apreciat a fi aproape de limita superioară a scării

¹⁴⁷ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 124 litera (1)(e)

riscului inerent ca urmare a gradului în care factorii de risc inerent afectează combinația dintre probabilitatea apariției unei denaturări și anvergura potențialei denaturări în cazul în care aceasta va apărea care, potrivit raționamentului auditorului, necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului.¹⁴⁸ Chestiunile care necesită un raționament semnificativ din partea conducerii și tranzacțiile neobișnuite semnificative pot fi adesea identificate drept riscuri semnificative. Prin urmare, riscurile semnificative reprezintă adesea chestiuni care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului.

...

ISA 720 (revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Citirea și analizarea altor informații (A se vedea punctele 14-15)

...

Analizarea măsurii în care există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului (A se vedea punctul 14 litera (b))

...

A31. Cunoștințele obținute de auditor pe parcursul auditului includ înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și inclusiv a sistemului de controlului intern al entității, în conformitate cu ISA 315 (revizuit în 2019).¹⁴⁹ ISA 315 (revizuit în 2019) stabilește înțelegerea care trebuie obținută de auditor, care include aspecte precum înțelegerea:

- (a) Structurii organizaționale a entității, a structurii acționariatului și a guvernantei, precum și a modelului său de afaceri, inclusiv măsura în care modelul de afaceri integrează utilizarea IT;
- (b) Factorilor relevanți privind sectorul de activitate, reglementările, precum și a altor factori externi;
- (c) Parametrilor relevanți utilizați, la nivel intern și extern, pentru a evalua Evaluării și revizuirii performanțelor financiare a entității; și
- (b) ~~Naturii entității;~~
- (c) ~~Selectării și aplicării politicilor contabile de către entitate;~~
- (d) ~~Obiectivelor și strategiilor entității;~~

...

¹⁴⁸ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 12 litera (l)

¹⁴⁹ ISA 315 (revizuit în 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, punctele 1944-2742

Reacții în cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau în cazul în care este necesară actualizarea cunoștințelor auditorului despre entitate și mediul său (A se vedea punctul 20)

A51. Atunci când citește alte informații, auditorul poate identifica informații noi care au implicații asupra:

- Înțelegerii de către auditor a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității și, prin urmare, pot indica necesitatea ca auditorul să își revizuiască evaluarea riscurilor.

- ...

...

Structurile și procesele care sprijină operațiunile IAASB sunt facilitate de către International Federation of Accountants® sau IFAC®.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru nicio pierdere cauzată vreunei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în conformitate cu materialul 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 Serviciile Conexe, Standardele Internaționale privind Controlul Calității, Notele Internaționale de Practică privind Auditul, Proiectele de expunere, Documentele consultative și alte publicații ale IAASB sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale acestuia.

Drepturi de autor © decembrie 2019 ale IFAC. Toate drepturile rezervate. Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal și necomercial (ca material de referință sau de cercetare) de pe www.iaasb.org. Este necesară permisiunea scrisă pentru traducerea, reproducerea, stocarea, transmiterea sau utilizarea acestui document în scopuri similare.

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

Pentru informații privind drepturile de autor, mărcile comerciale și permisiuni accesați permisiuni sau contactați permissions@ifac.org.

Standardul internațional ISA 315 (revizuit în 2019) și Amendamente de concordanță și amendamente corelative aduse altor standarde internaționale în urma revizuirii al International Auditing and Assurance Standards Board, publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în decembrie 2019 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în februarie 2021 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a *Standardului internațional ISA 315 (revizuit în 2019) și Amendamente de concordanță și amendamente corelative aduse altor standarde internaționale în urma revizuirii* a fost analizat de IFAC, iar traducerea a fost realizată în conformitate cu „Declarația de politică – Politica de traducere a publicațiilor International Federation of Accountants”. Textul aprobat al *Standardului internațional ISA 315 (revizuit în 2019) și Amendamente de concordanță și amendamente corelative aduse altor standarde internaționale în urma revizuirii* este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al *Standardului internațional ISA 315 (revizuit în 2019) și Amendamente de concordanță și amendamente corelative aduse altor standarde internaționale în urma revizuirii* © decembrie 2019 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al *Standardului internațional ISA 315 (revizuit în 2019) și Amendamente de concordanță și amendamente corelative aduse altor standarde internaționale în urma revizuirii* © februarie 2021 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *ISA 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (December 2019)*.

Contactați permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, a stoca, a transmite sau a utiliza acest document în alte scopuri similare.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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