

PROCESUL DE IDENTIFICARE ȘI EVALUARE A RISCURILOR: Sfaturi privind implementarea ISA 315 (Revizuit în 2019)

Căutați sfaturi despre cum să implementați cerințele noi și alte prevederi din [Standardul Internațional de Audit \(ISA\) 315 \(Revizuit în 2019\)](#)? Sunteți interesați să știți care este scopul unora dintre cerințele din ISA 315 (Revizuit în 2019) și cum contribuie acestea la derularea un audit eficient? Citiți acest ghid pentru a afla!

DECLINAREA RESPONSABILITĂȚII

Acest instrument este conceput pentru a ajuta practicienii în implementarea ISA 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, însă nu trebuie să înlocuiască parcurgerea standardului în sine. Acesta nu abordează toate cerințele din ISA 315 (Revizuit în 2019) și se concentrează doar pe anumite cerințe noi și alte prevederi.

În plus, un practician ar trebui să utilizeze acest Instrument în funcție de raționamentul său profesional și de faptele și circumstanțele implicate în fiecare misiune de audit în parte. De asemenea, trebuie remarcat faptul că exemplele furnizate nu sunt exhaustive și nu reprezintă fiecare aspect al identificării și evaluării riscurilor, ci sunt furnizate mai degrabă pentru a ghida auditorul prin scenarii specifice și nu prin toate situațiile ce pot fi întâlnite în cadrul unui audit.

IFAC își declină orice responsabilitate sau răspundere care poate apărea, direct sau indirect, ca o consecință a utilizării și aplicării acestui Instrument.

Standardul vizat

ISA 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*.

Data intrării în vigoare

Modificările aduse ISA 315 (Revizuit în 2019) sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2021 sau ulterior acestei date.¹

¹ ISA 315 (Revizuit în 2019) se aplică, de asemenea, auditorilor care intră în sfera de aplicare a ISA 805, "*Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare*". ISA 315 (Revizuit în 2019) trebuie adaptat circumstanțelor, după cum este necesar, atunci când se aplică auditurilor altor informații financiare istorice.

Obiectivul acestui Instrument de lucru

Acest *Instrument de implementare pentru auditori (Instrument de lucru)* fără caracter obligatoriu, subliniază adaptabilitatea standardului cu accent pe entitățile mai puțin complexe (LCE).²

Forma și conținutul acestui Instrument de lucru

Vă prezentăm mai jos un rezumat al conținutului acestui *Instrument de lucru*:

- Figura 1 — o privire de ansamblu asupra procesului de identificare și evaluare a riscurilor conform ISA 315 (Revizuit în 2019).
 - Fiecare etichetă din **Figura 1** apare într-un text indicat de **N1**. Pentru a ajunge la o secțiune ce face referire la un aspect particular, apăsați pe eticheta potrivită. Pentru a vă întoarce la Figura 1, apăsați direct din fiecare secțiune. Poziționarea etichetelor din Figura 1 indică partea din procesul de identificare și evaluare a riscurilor la care se referă în principal problema discutată.
- O scurtă discuție despre conceptele primare care stau la baza procesului de identificare și evaluare a riscurilor și modul în care se aplică, spre exemplu:
 - Procesul dinamic și iterativ de evaluare a riscurilor
 - Raționamentul profesional și scepticismul profesional
 - Adaptabilitatea
- Explicații cu privire la anumite:
 - Cerințe noi (întrebările de la N1 la N6)
 - Explicațiile noilor cerințe (întrebările de la N1 la N6) pot include modul în care acestea se raportează la alte cerințe și materiale de aplicare care nu sunt noi.
 - Alte cerințe (întrebările de la O1 la O5)

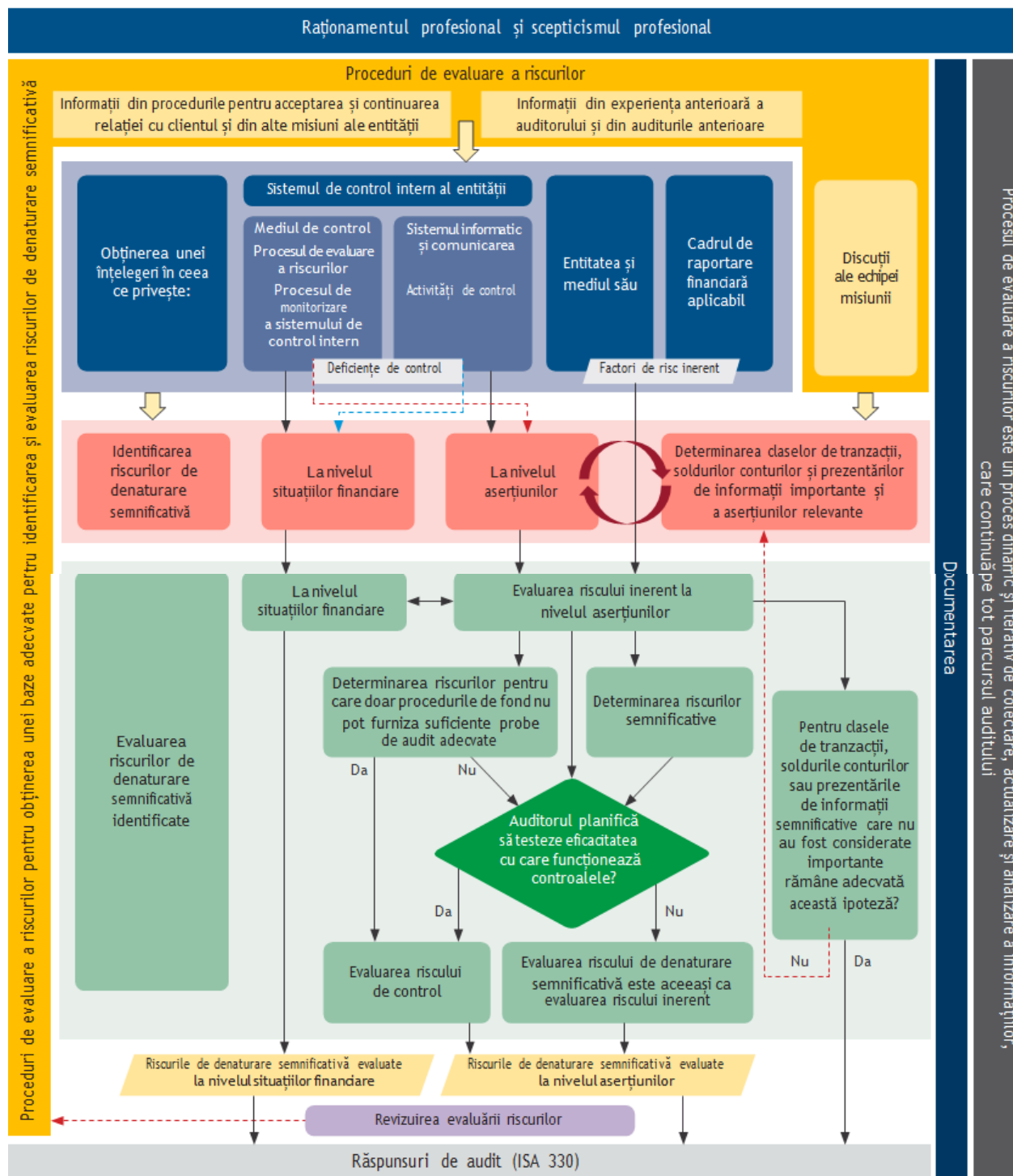
Recunoaștere

Acest *Instrument de lucru* este elaborat pe baza [Instrumentului de implementare pentru auditori](#) al Profesioniștilor contabili autorizați din Canada (CPA Canada) și este utilizat cu permisiunea CPA Canada.

² ISA-urile nu definesc o entitate mai puțin complexă (LCE). ISA 315 (Revizuit în 2019) se adresează auditorilor tuturor entităților, indiferent de mărimea sau complexitatea lor, astfel, materialul privind aplicarea conține considerente specifice atât pentru entitățile mai complexe, cât și pentru cele mai puțin complexe, după caz. Deși mărimea 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. IAASB a elaborat [o propunere](#) de standard nou ce este destinat auditorilor entităților mai puțin complexe, care oferă mai multe informații cu privire la ceea ce ar putea constitui o LCE.

Privire de ansamblu asupra Procesului de identificare și evaluare a riscurilor din ISA 315 (Revizuit în 2019)

Figura 1^{3,4}: PRIVIRE DE ANSAMBLU ASUPRA PROCESULUI DE IDENTIFICARE SI EVALUARE A RISCURILOR DIN ISA 315 (Revizuit în 2019)



3 Această figură reprezintă un extras din materialul Introducere în ISA 315 (Revizuit 2019): [Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă elaborat de Consiliul Internațional pentru Standarde de Audit și Asigurare](#), publicat de Federația Internațională a Contabililor în decembrie 2019.

4 ISA 315 (Revizuit în 2019) se aplică auditurilor tuturor entităților, indiferent de mărimea sau complexitatea lor. Materialul de aplicare și prezenta îndrumare includ considerente specifice entităților mai puțin complexe.

Selecție de concepte primare care stau la baza procesului de identificare și evaluare a riscurilor

Obiectiv

ISA 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, a fost revizuit într-o proporție importantă. Modificările și noile cerințe au scopul de a clarifica și de a vă sprijini în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă într-o manieră mai consistentă și robustă. Odată ce riscurile de denaturare semnificativă sunt identificate și evaluate, ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, prevede să proiectați și să efectuați proceduri de audit ulterioare pentru a răspunde în mod adecvat acelor riscuri de denaturare semnificativă și să concluzionați dacă ați obținut probe de audit suficiente și adecvate. Prin urmare, calitatea procesului dumneavoastră de identificare și evaluare a riscurilor (denumit în continuare „evaluare a riscurilor”) are un efect general asupra tuturor aspectelor auditului. Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, cadrul de raportare financiară aplicabil și sistemul de control intern al entității vă oferă un cadru de referință în care identificați și evaluați riscurile de denaturare semnificativă. Deși acest ISA a fost revizuit în mod semnificativ, modelul de risc de audit și obiectivul dumneavoastră de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelurile situațiilor financiare și a aserțiunilor, ca urmare a fraudei sau a erorii, rămân neschimbate.⁵

Procesul de evaluare a riscurilor dinamic și iterativ

Coloana din dreapta din **Figura 1** arată că procesul de evaluare a riscurilor este dinamic și iterativ. Evaluările dumneavoastră preliminare ale riscurilor și răspunsurile planificate la aceste evaluări ar putea să se schimbe atunci când obțineți noi informații pe măsură ce misiunea de audit avansează. Trebuie să fiți atenți la această posibilitate pe parcursul auditului. Acest lucru ar putea implica modificări atât la răspunsurile dumneavoastră generale, cât și la procedurile de audit ulterioare. Acest punct cheie este evidențiat prin includerea casetei „revizuirea evaluării riscurilor” în partea de jos a figurii a figurii.

Raționamentul profesional și scepticismul profesional

ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, vă solicită să vă exercitați raționamentul profesional și să vă mențineți scepticismul profesional⁶ pe parcursul etapelor de planificare și de desfășurare a misiunii de audit, inclusiv atunci când efectuați procedurile de evaluare a riscurilor.⁷ Spre exemplu, un raționament pe care trebuie să îl exercitați este dacă un risc identificat este un risc semnificativ. (a se vedea întrebarea **N5**).

Au fost făcute modificări în cadrul standardului pentru a încuraja o abordare mai sceptică a auditorului atunci când efectuează proceduri de evaluare a riscurilor. Este important de subliniat că atunci când proiectați și efectuați proceduri de evaluare a riscurilor, faceți acest lucru într-un mod care nu este părtinitor către obținerea de probe de audit care pot fi coroborative sau spre excluderea probelor de audit care pot fi contradictorii. Acest lucru vă poate ajuta să vă exercitați scepticismul profesional în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Scepticismul profesional este o atitudine ce se aplică atunci când exercităm raționamente profesionale, care reprezintă apoi baza pentru acțiunile cuiva.

5 [Materialul informativ](#) al IAASB, Introducere în ISA 315 (Revizuit în 2019) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă* conține o prezentare generală a modificărilor semnificative.

6 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, definește „raționamentul profesional” și „scepticismul profesional.” A se vedea ISA 200.13 (k) și (l).

7 ISA 315.12 (j) definește „procedurile de evaluare a riscurilor” ca fiind procedurile de audit concepute și elaborate pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, fie ca urmare a fraudei, fie a erorii, la nivelul situațiilor financiare și a aserțiunilor.

În termeni simpli, atunci când se exercită scepticismul profesional, scopul auditorului nu este acela de a proba anumite cifre prezentate în situațiile financiare. Vă puteți exercita scepticismul profesional prin:

- Acordarea unei atenții sporite informațiilor contradictorii și a fiabilității documentelor;
- Analizarea răspunsurilor la întrebări și a altor informații obținute de la conducere și de la persoanele responsabile cu guvernanta;
- Acordarea unei atenții sporite condițiilor care pot indica o posibilă denaturare cauzată de fraudă sau eroare; și
- Analizarea probelor de audit obținute pentru a verifica dacă acestea susțin identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în funcție de natura și circumstanțele entității.

Adaptabilitatea

ISA 315 (Revizuit în 2019) se aplică misiunilor de audit al situațiilor financiare ale tuturor entităților, indiferent de natura, mărimea sau complexitatea lor. ISA 315 (Revizuit în 2019) include câteva paragrafe noi de materiale privind aplicarea (inclusiv exemple) care prevăd aspecte ce trebuie luate în considerare de auditori atunci când desfășoară o misiune de audit a situațiilor financiare ale unei entități mai puțin complexe (LCE). Aceste paragrafe sunt marcate cu subtitlul "Adaptabilitate".

În general, paragrafele privind adaptabilitatea oferă auditorilor contextul pentru aplicarea cerințelor ISA 315 (Revizuit în 2019) pentru toate tipurile de entități – de la cele mai puțin complexe la cele complexe – și îi sprijină în exercitarea raționamentului profesional pentru determinarea procedurilor de audit aplicate. De asemenea, aceste paragrafe reprezintă o modalitate de reamintire a faptului că entitățile mai puțin complexe pot avea sisteme și procese lipsite de formalitate și că diverse aspecte ale sistemului de control intern al unei LCE sunt afectate de implicarea directă a proprietarului-administrator al unei afaceri sau a directorului executiv al unei organizații non-profit (pentru simplificare, denumit „proprietar-administrator” în exemplele incluse în acest *Instrument*) dar pot fi totuși adecvate naturii și circumstanțelor entității.

Notă: Acest Instrument discută diverse aspecte legate de adaptabilitate. Explicațiile și exemplele incluse mai jos sunt oferite în contextul auditării situațiilor financiare ale unei entități mai puțin complexe (LCE).

Explicarea noilor cerințe

N1 – Care este motivul pentru care ISA 315 (Revizuit în 2019) prevede acum controalele pe care trebuie să le identificați pentru a înțelege componenta activităților de control? (ISA 315.26)

Anterior, vi se cerea să identificați “controalele relevante pentru audit”. Controalele specifice prevăzute a fi identificate erau cuprinse în mai multe standarde, având ca rezultat interpretări diferite și practici inconsecvente. Astfel, în revizuirea standardului ISA 315 (revizuit în 2019), IAASB a colectat și a grupat toate controalele relevante necesare în scopul identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă care vor oferi claritate cu privire la controalele care fac obiectul cerințelor componente activităților de control.

Înapoi la [Figura 1](#).

Pentru a înțelege componenta activităților de control, vi se cere să identificați controalele care tratează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Acolo unde există, acestea includ:

1. Controale care tratează un risc pe care îl identificați a fi un risc semnificativ.
2. Controale asupra înregistrărilor contabile, inclusiv înregistrările contabile non-standard utilizate pentru a înregistra tranzacțiile neobișnuite nerecurente sau ajustările.
3. Controale pentru care planificați să testați eficacitatea operațională în determinarea naturii, plasării în timp sau amplitudinii testelor de fond (aceste controale includ controalele care tratează riscurile pentru care doar procedurile de fond nu oferă probe de audit suficiente și adecvate).
4. Alte controale pe care, în baza raționamentului profesional, le considerați adecvate pentru atingerea obiectivelor dumneavoastră de a obține probe de audit care oferă o bază adecvată pentru:
 - a. Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, ca urmare a fraudei sau erorii, la nivelul situațiilor financiare sau al aserțiunilor; și
 - b. Proiectarea procedurilor de audit ulterioare, în conformitate cu ISA 330.
- Controale generale în tehnologia informației care tratează riscurile generate de utilizarea IT de către entitate.

Alte Standarde Internaționale de Audit⁸ prevăd, de asemenea, să identificați următoarele controale specifice din cadrul componentelor controlului intern, după caz:

- Controale legate de informațiile procesate de o organizație prestatoare de servicii
- Controale stabilite în legătură cu relațiile cu părțile afiliate pentru a identifica, înregistra și prezenta în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară, pentru a autoriza și a aproba tranzacții și acorduri semnificative cu părți afiliate și pentru a autoriza și aproba tranzacții și angajamente semnificative în afara cursului normal al activității.

Ar trebui să consultați subparagrafele aplicabile din ISA 315.26 și paragrafele A147-A157 pentru mai multe detalii privind controalele de la 1. - 5. de mai sus. În plus, IAASB a elaborat un [Ghid de implementare pentru prima dată a ISA 315 \(Revizuit în 2019\)](#), iar paragrafele 57-64 sunt deosebit de utile în explicarea controalelor identificate în componenta activității de control.

8 ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii* (paragraful 10) și ISA 550, *Părți afiliate* (paragraful 14).

Pentru acele controale identificate în cadrul componentei activităților de control, vi se cere:

- Să evaluați dacă un control este conceput în mod eficace pentru a trata riscul de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor sau este conceput în mod eficace pentru a sprijini operativitatea altor controale, și
- Să determinați dacă un control a fost implementat prin efectuarea procedurilor în plus față de interviurile personalului entității.

Dacă concluzionați că aceste controale nu sunt concepute în mod corespunzător pentru a preveni, sau detecta și corecta, o denaturare semnificativă sau nu au fost implementate, vi se cere să determinați dacă, individual sau combinate, astfel de deficiențe constituie o deficiență semnificativă conform ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernarea și către conducere*⁹ și poate fi necesar să se ia în considerare efectul deficienței de control asupra proiectării altor proceduri de audit în conformitate cu ISA 330.¹⁰

A se vedea întrebarea O3 pentru o discuție cu privire la motivele pentru care vi se solicită să obțineți o înțelegere a componentei activităților de control din cadrul sistemului de control intern al entității.

A se vedea întrebarea O2 pentru mai multe informații despre obținerea probelor de audit cu privire la proiectarea și implementarea controalelor din cadrul componentelor activităților de control.

În cele ce urmează sunt prezentate exemple despre cum pot fi aplicate cerințele paragrafului 26 din ISA 315 (Revizuit în 2019).

1. Controalele care tratează un risc pe care îl identificați ca fiind semnificativ

Toate riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei sunt tratate ca riscuri semnificative – există o presupunere care nu poate fi respinsă că există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor.¹¹ În plus, ar putea exista de asemenea și riscuri semnificative care nu sunt legate de riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor.

Exemplul 1

Un risc semnificativ de denaturare semnificativă a veniturilor poate apărea, de exemplu, atunci când o entitate mai puțin complexă oferă servicii în baza unor contracte ai căror termeni introduc elemente de complexitate, inclusiv nevoia de estimări cu privire la momentul recunoașterii veniturilor și la sumele recunoscute. Riscul ar fi acela că veniturile nu sunt recunoscute în perioada corectă, iar sumele recunoscute nu sunt în concordanță cu cadrul aplicabil de raportare financiară. În acest caz, procesele legate de proiectarea și implementarea testelor de control pot avea legătură cu (1) modalitatea în care sunt identificate aceste contracte, (2) determinarea de către personalul în cunoștință de cauză cu privire la modul în care aceste contracte trebuie înregistrate conform cadrului de raportare financiară aplicabil și (3) obligațiile de performanță și estimările conducerii pentru asigurarea faptului că sumele corecte au fost înregistrate.

Exemplul 2

Entitatea mai puțin complexă poate să fi conceput propriul sistem contabil astfel încât să înregistreze veniturile din vânzarea de bunuri pe baza punctului de expediție FOB (free-on-board). Cu alte cuvinte, conform termenilor contractelor de vânzare, transferul riscurilor de la entitatea LCE către clientul său are loc atunci când bunurile părăsesc sediul LCE. Cu toate acestea, entitatea LCE poate avea, de asemenea, contracte de vânzare la destinația FOB. Acest lucru presupune că transferul riscurilor și beneficiilor necesar pentru recunoașterea veniturilor are loc doar la momentul în care clientul intră în posesia bunurilor. Prin urmare, la sfârșitul perioadei, veniturile pot fi supraestimate pentru bunurile livrate pe bază de recunoaștere la destinația FOB care nu au intrat încă în posesia clienților.

9 ISA 315, A183.

10 ISA 315, A182.

11 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* (paragrafele 27-28).

Entitatea a conceput un control pentru a identifica toate vânzările la destinația FOB pentru care bunurile nu au ajuns la destinație până la finalul anului. Pe baza timpului mediu de întârziere până la sosirea la destinație (aproximativ două săptămâni), responsabilul cu conturile de creanțe obține situația vânzărilor la destinație FOB și le reconciliază cu informațiile furnizate de transportator care confirmă data sosirii la destinație. Orice bunuri care nu sunt primite până la sfârșitul anului necesită o înregistrare în jurnal pentru a anula vânzarea.

După ce a identificat oportunitatea de fraudă prin transferul veniturilor în perioada curentă fără a fi îndeplinite criteriile de recunoaștere a veniturilor, auditorul ar trebui să ia în considerare atât factorii de risc de fraudă legați de stimulente sau presiunea de a comite fraudă, cât și valoarea vânzărilor cu destinația FOB, astfel încât un risc de fraudă în recunoașterea veniturilor ar putea apărea din cauza posibilității unei denaturări semnificative. Controlul reprezentând “reconcilierea vânzărilor la destinația FOB cu informațiile de la transportator de către responsabilul cu creanțele” ar putea fi, astfel, identificat ca un control adecvat pentru tratarea riscului semnificativ.

2. **Controale ale înregistrărilor contabile (inclusiv înregistrări contabile non-standard utilizate pentru a înregistra tranzacții neobișnuite nerecurente sau ajustări)**

Datorită modului în care o entitate încorporează informațiile din procesarea tranzacțiilor în registrul general în mod obișnuit prin utilizarea înregistrărilor contabile, standard sau non-standard, automate sau manuale, controalele asupra înregistrărilor contabile sunt identificate pentru toate auditurile. În plus, există riscul ca înregistrări contabile „improprii” să poată fi utilizate pentru a neglija o înregistrare validă sau pentru a manipula situațiile financiare.

Exemplele specifice includ:

- a. Existența unei separări adecvate a atribuțiilor între persoana care întocmește și cea care aprobă înregistrările contabile manuale
- b. Existența unor controale de interfață adecvate între registrele auxiliare și registrul jurnal pentru înregistrările contabile automate

A se vedea întrebarea **N2** pentru informații cu privire la controalele asupra înregistrărilor contabile care sunt cuprinse în sfera paragrafului 26.

A se vedea întrebarea **N3** pentru o discuție și exemple cu privire la controalele generale în tehnologia informației care trebuie identificate în legătură cu controalele asupra înregistrărilor contabile.

3. **Controale pentru care planificați să testați eficacitatea operațională în determinarea naturii, plasării în timp sau amplitudinii testării de fond**

Este posibil să întâlniți situații în care să concluzionați că testarea eficacității operaționale a unuia sau mai multor controale poate reprezenta o abordare de audit eficientă și eficace în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond. Această situație poate apărea, de exemplu, atunci când fluxul de tranzacții de venit al entității mai puțin complexe este compus dintr-un volum mare de sume mici omogene.

Spre exemplu, atunci când auditați situațiile financiare ale unui magazin universal, puteți aprecia că entitatea mai puțin complexă a proiectat și implementat în mod eficace controalele asupra procesului său automatizat de înregistrare a vânzărilor și procesul de reconciliere a chitanțelor de vânzări cu depunerile bancare înregistrate. Ca rezultat, puteți concluziona că ar fi adecvat să testați eficacitatea operațională a acestor controale pentru a vă ajuta să proiectați procedurile de fond, inclusiv pentru a determina amploarea acelei testări.

4. Alte controale care considerați că ar fi adecvate pentru îndeplinirea obiectivelor propuse, pe baza raționamentului profesional (pentru obiective, a se vedea [punctul 4](#) de mai sus)

Controalele pe care le puteți lua în considerare sunt adecvate pentru a îndeplini obiectivele de obținere a probelor de audit care furnizează o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor și proiectarea procedurilor de audit ulterioare. Acestea pot include controale care tratează riscurile identificate de denaturare semnificativă pe care le-ați evaluat ca fiind mai ridicate pe scara riscului inerent, dar care nu au fost determinate ca fiind riscuri semnificative. Se poate ca astfel de controale să fie menite să trateze, de exemplu, riscurile inerente prezentate în casetele roz închis din **Figura 3** (adică cele referitoare la combinația de probabilitate moderată / amploare ridicată sau probabilitate ridicată / amploare moderată).

De exemplu, natura afacerii entității mai puțin complexe și aspectele din sistemul său informatic pot duce la numeroase sume plasate în conturi de așteptare. Din cauza naturii conturilor de așteptare, ați determinat inițial că acestea trebuie evaluate ca fiind mai ridicate pe scara riscului inerent (dar nu reprezintă un risc semnificativ) - adică există un risc mai mare de erori semnificative în conturile de așteptare, dar nu reprezintă un risc semnificativ pentru entitate. Pe baza raționamentului profesional, puteți determina că politicile și procedurile (adică controalele) legate de urmărirea și eliminarea în timp util a sumelor aflate în așteptare sunt importante pentru a preveni sau detecta și corecta eventuale erori semnificative care pot apărea. Identificați controalele asupra reconcilierii, eliminării și revizuirii conturilor de așteptare și tipurile de activități care pot fi efectuate în legătură cu aceste conturi. Aceste controale se află în componenta de activități de control. Dacă concluzionați că aceste controale nu sunt adecvate pentru a preveni, sau detecta și corecta, o denaturare semnificativă sau nu au fost implementate, vi se solicită să determinați dacă, individual sau combinat, denaturările constituie o deficiență semnificativă conform ISA 265¹². Dacă ați identificat una sau mai multe deficiențe în controale, puteți lua în considerare efectul acestor deficiențe asupra proiectării de proceduri de audit ulterioare în conformitate cu ISA 330¹³, cum ar fi efectuarea de proceduri mai extinse sau diferite referitoare la sumele în așteptare și dispunerea acestora și poate delegarea de personal mai experimentat care să efectueze aceste proceduri. Ca rezultat al acestui lucru, puteți identifica, de asemenea, noi riscuri de denaturări semnificative sau să evaluați riscul inerent la un nivel mai mare pe scara riscului inerent. De exemplu, se poate să fi determinat inițial că aceste conturi de așteptare nu reprezintă un risc semnificativ; cu toate acestea, după obținerea informațiilor de mai sus, puteți ajunge la concluzia că probabilitatea unui risc de denaturare semnificativă este de fapt mai mare dacă nu există controale asupra conturilor de așteptare.

5. Controale generale în tehnologia informației (CGTI)

Identificați aceste CGTI prin¹⁴:

- a. Identificarea aplicațiilor IT relevante și a altor aspecte ale mediului IT al entității (adica infrastructura IT și procesele IT) care sunt supuse riscurilor generate de utilizarea acelei tehnologii a informației, [pe baza controalelor identificate la punctele 1 - 4 ale primului paragraf din această secțiune](#)
- b. Identificarea riscurilor generate de utilizarea tehnologiei informației de către entitate pentru acele aplicații și alte aspecte ale mediului său IT identificate la punctul anterior
- c. Identificarea acelor CGTI care tratează aceste riscuri¹⁵

¹² ISA 315.A183.

¹³ ISA 315.A182.

¹⁴ ISA 315.26 (b)-(c).

¹⁵ ISA 315.12 conține definiții ale controalelor generale în tehnologia informației, mediului IT și riscurilor generate de utilizarea tehnologiei informației

Pașii de mai sus nu trebuie să fie complecși, ci depind de controalele identificate în punctele 1. – 4. ale primului paragraf din această secțiune, de amploarea și complexitatea aplicațiilor IT, de diferitele niveluri ale infrastructurii IT care susțin aceste aplicații și de procesele IT relevante.

De exemplu, în ceea ce privește controalele referitoare la conturile de așteptare menționate la punctul (d) de mai sus, există și controale ale accesului la conturile de așteptare (adică cine are acces pentru a procesa tranzacțiile pe acest cont). Acesta ar fi un exemplu de control general în tehnologia informației identificat în scopul acestui cerințe.

A se vedea întrebarea **O4** pentru un exemplu al aplicării pașilor de mai sus pentru un software comercial simplu.

În plus, Anexa 6 la ISA 315 (Revizuit în 2019) oferă exemple de CGTI menite să trateze anumite riscuri generate de utilizarea tehnologiei informației.

N2 - Ce controale referitoare la înregistrările contabile intră în sfera paragrafului 26(a)(ii) din ISA 315 (Revizuit în 2019)?

Paragraful 26(a)(ii) din ISA 315 (Revizuit în 2019) (în cadrul componentei activităților de control) vă solicită să identificați “controalele înregistrărilor contabile, inclusiv ale înregistrărilor contabile non-standard folosite la înregistrarea tranzacțiilor sau ajustărilor nerecurente, neobișnuite.”

Raționamentul profesional este folosit pentru a determina înregistrările contabile relevante în vederea identificării controalelor din paragraful 26(a)(ii)¹⁶ din ISA 315 (Revizuit în 2019). În mediul de astăzi, unde există procese automate semnificative, va trebui să faceți distincția între controalele privind înregistrările contabile asupra cărora trebuie să vă concentrați atenția în scopul paragrafului 26(a)(ii) din ISA 315 (Revizuit în 2019).

Înapoi la **Figura 1.**

Paragraful 25 din ISA 315 (Revizuit în 2019) prevede ca auditorul să “înțeleagă sistemul informatic și comunicarea din cadrul entității relevante pentru întocmirea situațiilor financiare...” pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații semnificative, inclusiv înțelegerea modului în care “tranzacțiile sunt inițiate și cum sunt înregistrate informațiile cu privire la acestea, procesate, corectate, dacă este cazul, incluse în registrul jurnal și raportate în situațiile financiare ...”¹⁷ Pentru a obține această înțelegere solicitată, ar fi trebuit să fi obținut cunoștințe despre sistemul de informații al entității și, prin urmare, să puteți să identificați înregistrările contabile și controalele aferente acestora, indiferent dacă sunt standard sau non-standard, automatizate sau manuale. Identificarea înregistrărilor contabile și a controalelor aferente acestora reprezintă, prin urmare, un raționament bazat pe natura și circumstanțele entității, inclusiv a sistemului său informatic.

Paragraful 26(a)(ii) se axează asupra controalelor cu privire la înregistrările contabile care tratează riscul(riscurile) de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și care pot fi susceptibile de intervenții sau manipulări neautorizate sau neadecvate.

16 Paragraful 26(a)(ii) din ISA 315 (Revizuit în 2019) se referă la *controalele asupra înregistrărilor contabile* care trebuie privite ca parte a înțelegerii sistemului de control intern al entității. Acest paragraf tratează atât fraudă, cât și erorile și se concentrează asupra controalelor asupra înregistrărilor contabile care abordează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. Paragraful 33(a) din ISA 240 solicită auditorului să testeze adecvarea înregistrărilor contabile și se axează, în mod specific, asupra riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă. Cerința din ISA 240 este orientată spre *testarea înregistrărilor contabile* și răspunde riscului de eludare a controalelor de către conducere.

17 ISA 315, paragraful 25(a)(i)

Aceste controale includ:

- Controale asupra înregistrărilor contabile non-standard – dacă înregistrările contabile utilizate pentru înregistrarea tranzacțiilor sau ajustărilor neobișnuite nerecurente sunt automate sau manuale.
- Controale asupra înregistrărilor contabile standard – în cazul în care înregistrările contabile sunt automate sau manuale și sunt susceptibile de intervenții sau manipulări neautorizate sau neadecvate. În cazul înregistrărilor contabile automate, aceasta poate apărea de exemplu, pentru că persoane fără autoritatea necesară au acces la codul sursă sau pot face modificări neadecvate ale configurațiilor (adică înregistrarea contabilă, deși automată, ar putea fi supusă manipulării). Dimpotrivă, controalele asupra înregistrărilor contabile standard care sunt automate, cum ar fi controalele asupra înregistrărilor contabile generate de sistem care sunt procesate direct și în mod regulat în registrul general, nu ar justifica includerea în sfera paragrafului 26(a) (ii), întrucât se consideră că nu există susceptibilitatea de intervenții sau manipulări neautorizate sau neadecvate sau aceasta este la un nivel scăzut și, prin urmare, nu există un risc de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Evaluările dumneavoastră asupra riscului inerent (RI) sunt realizate fără a lua în considerare controalele entității. Acest lucru ajută la evitarea, de exemplu, a unor evaluări de risc prea scăzute pe baza unor ipoteze sau a încrederii accidentale că aceste controale funcționează eficient, fără a fi evaluat proiectarea și a fi testat eficacitatea operațională a acestor controale.

N3 - Ce controale generale în tehnologia informației trebuie identificate în legătură cu controalele asupra înregistrărilor contabile, în scopul determinării dacă un control a fost proiectat și implementat în mod eficient? De exemplu, este necesar să fie identificat un CGTI pentru fiecare control asupra înregistrărilor contabile identificate la punctul 26(a)(ii) din ISA 315 (Revizuit în 2019) și să se determine dacă acesta este proiectat și identificat în mod eficient?

Paragraful 26 (a)(i)-(iv) din ISA 315 (Revizuit în 2019) prevede ca anumite controale specifice să fie identificate pentru a determina dacă au fost proiectate și implementate în mod eficient, inclusiv controalele asupra înregistrărilor contabile (a se vedea **N2** pentru aria de cuprindere a înregistrărilor contabile și a controalelor prevăzute în această cerință). Dacă oricare dintre aceste “controale identificate” (de exemplu, controalele prevăzute în paragraful 26(a)(i)-(iv)) implică utilizarea IT sau încrederea în IT, vi se solicită (în baza paragrafului 26(b)) să identificați aplicația IT relevantă și orice alte aspecte din mediul IT care pot fi suspuse riscurilor aferente utilizării IT.¹⁸ Vi se solicită apoi să identificați riscurile relevante generate de utilizarea IT și controalele generale care tratează aceste riscuri și apoi să determinați dacă sunt proiectate și implementate în mod eficiente.

Înapoi la **Figura 1**.

Atunci când se identifică CGTI care vor face obiectul acestor determinări, materialul de aplicare explică faptul că identificarea riscurilor generate de utilizarea sistemelor informatice se referă numai la aplicațiile IT identificate sau la alte aspecte ale mediului IT, pentru controalele din componenta activităților de control (prevăzute la paragraful 26 (b) din ISA 315 (Revizuit în 2019)).

Nu orice control asupra unei înregistrări contabile generate de sistem care a fost identificată la paragraful 26 (a)(ii) din ISA 315 (Revizuit în 2019) trebuie să aibă un CGTI aferent pentru care este necesară determinarea eficacității. Mai degrabă, controalele generale în tehnologia informației sunt luate în considerare dacă se raportează la riscurile relevante generate de utilizarea sistemelor informatice pentru aplicațiile IT sau alte aspecte ale mediului IT, pentru controalele identificate la paragraful 26 (a)(i)-(iv) din ISA 315 (Revizuit în 2019). Identificarea acelor CGTI care fac obiectul determinării eficacității reprezintă un raționament bazat pe natura și circumstanțele entității, inclusiv pe sistemele sale informatice.

18 Riscuri generate de utilizarea sistemelor informatice reprezintă un termen definit în paragraful 12(i) din ISA 315 (Revizuit în 2019).

Exemplul 1

Entitatea mai puțin complexă are diferite niveluri de IT utilizate în mediul său informatic, de la aplicațiile IT până la infrastructura IT care sprijină acele aplicații, cum ar fi rețeaua, sistemul de operare, bazele de date și elementele de hardware și software aferente. Este posibil ca entitatea să își fi configurat sistemele astfel încât fiecare angajat să introducă o parolă pentru a accesa propriul sistem de operare (acces la nivel de rețea) care apoi accesează toate aplicațiile IT ale entității (acces la nivelul aplicației). Auditorul a identificat controlul pentru configurarea parolelor pentru a se conecta la sistemele de operare individuale (controlul la nivel de rețea) ca un control general care are un risc generat de utilizarea sistemelor informatice, în locul controalelor privind setarea parolelor pentru fiecare aplicație individuală pe care o folosește entitatea (controlul la nivel de aplicație).

N4 – De ce trebuie să evaluați separat riscul inerent pentru riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor? (ISA 315.31 și .34)

O evaluare separată a riscului inerent îmbunătățește calitatea procesului dumneavoastră de evaluare a riscurilor și, prin urmare, va ajuta la concentrarea eforturilor auditorului atunci când răspunde în mod adecvat la riscul evaluat. În proiectarea procedurilor dumneavoastră ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă, vi se cere să luați în considerare motivele evaluării riscului de denaturare semnificativă (RoMM) la nivel de aserțiune, inclusiv riscul inerent și riscul de control, și să proiectați și să desfășurați proceduri adecvate.

Înapoi la [Figura 1](#).

Evaluările dumneavoastră asupra riscului inerent (RI) sunt realizate fără a lua în considerare controalele entității. Acest lucru ajută la evitarea, de exemplu, a unor evaluări de risc prea scăzut pe baza unor ipoteze sau a încrederii accidentale că aceste controale funcționează eficient, fără a fi evaluat proiectarea și a fi testat eficacitatea funcționării acestora.

Deși vi se cere întotdeauna să evaluați riscul inerent pentru riscurile identificate de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune, vi se solicită să evaluați riscul de control (RC) numai dacă intenționați să testați eficacitatea operațională a controalelor sau atunci când procedurile de fond nu oferă, ele însele, probe de audit suficiente și adecvate la nivel de aserțiune. Dacă nu intenționați să testați eficacitatea operațională a controalelor, evaluarea riscului de control este de așa natură încât evaluarea riscului de denaturare semnificativă este aceeași ca evaluarea riscului inerent.

Deși realizarea de evaluări separate ale riscului inerent și ale riscului de control este o nouă cerință (nu mai pot fi realizate simultan) în ISA 315 (Revizuit în 2019), mulți auditori realizează deja evaluări separate ale riscului inerent și ale riscului de control. Acestea fiind spuse, dacă metodologia de audit a firmei dumneavoastră în baza ISA 315 (Revizuit) în vigoare a avut evaluările efectuate simultan, această modificare se va aplica în cazul dumneavoastră.

Aspecte ale procesului de evaluare a riscurilor inerente sunt discutate la întrebarea N5.

N5 – De ce sunt “factorii de risc inerent”, “probabilitatea și amploarea denaturării” și “spectrul riscului inerent” concepte importante pentru evaluarea separată a riscului inerent? (ISA 315.19(c) și .31-32)

Aceste concepte vă ajută să conferiți mai multă atenție și calitate în procesul dumneavoastră de evaluare a riscurilor. Ca urmare, răspunsul dumneavoastră la riscurile identificate și evaluate este, de asemenea, mai concentrat pe riscurile identificate și evaluate, contribuind la un audit de calitate.

Înapoi la [Figura 1](#).

Factorii de risc inerent, care sunt noi în ISA 315 (Revizuit în 2019) reprezintă caracteristici ale evenimentelor sau condițiilor care afectează susceptibilitatea la denaturare, fie ca urmare a fraudei sau erorii, a unei aserțiuni despre o clasă de tranzacții, sold al unui cont sau prezentare de informații, înainte de a lua în considerare controalele. Factorii de risc inerent includ complexitatea, subiectivitatea, schimbarea, incertitudinea sau susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de alți factori de risc de fraudă, în măsura în care afectează riscul inerent.¹⁹

Vi se cere²⁰ să luați în considerare factorii de risc inerent atunci când obțineți o înțelegere a entității și a mediului acesteia și a cadrului de raportare financiară aplicabil și să îi utilizați pentru a ajuta la identificarea zonelor unde ar putea exista riscuri de denaturare semnificativă. Apoi vi se cere²¹ să luați în considerare modul și măsura în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor relevante la denaturare atunci când evaluați riscul inerent pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate (adică, să le utilizați pentru a determina dacă un risc se află în spectrul riscului inerent).

Nu vi se cere să documentați modul în care fiecare factor de risc inerent a fost luat în considerare în legătură cu fiecare clasă de tranzacție, sold al contului sau prezentare de informații. Cu toate acestea, documentația de audit trebuie să fie suficientă pentru a îi permite unui auditor cu experiență, care nu a avut nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă aspectele semnificative apărute pe parcursul auditului, concluziile la care s-a ajuns și raționamentele profesionale semnificative realizate pentru a ajunge la aceste concluzii.²² În „luarea în considerare a unui aspect”, auditorul se gândește în mod conștient la ceva atunci când judecă o situație. Aceasta înseamnă că, atunci când obține înțelegerea necesară, auditorul se gândește în mod activ la modul în care factorii de risc inerent pot influența raportarea financiară a entității, dar ia măsuri numai atunci când factorul de risc inerent este aplicabil. Acesta este un proces iterativ.

Pentru fiecare risc identificat de denaturare *semnificativă* la nivelul aserțiunii, trebuie:

- Să evaluați riscul inerent evaluând probabilitatea și amploarea denaturării, luând în considerare modul și gradul în care acei factori de risc inerent afectează susceptibilitatea acelor aserțiuni relevante la denaturări.
- Să luați în considerare modul și măsura în care riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare afectează evaluarea riscului inerent.
- Să determinați dacă riscurile de denaturare semnificativă evaluate sunt riscuri semnificative (adică acele riscuri care sunt aproape de pragul superior al spectrului riscului inerent).

19 Anexa 2 din ISA 315 (Revizuit în 2019) oferă descrieri ale factorilor de risc inerent și aspectelor de luat în considerare în înțelegerea și aplicarea lor.

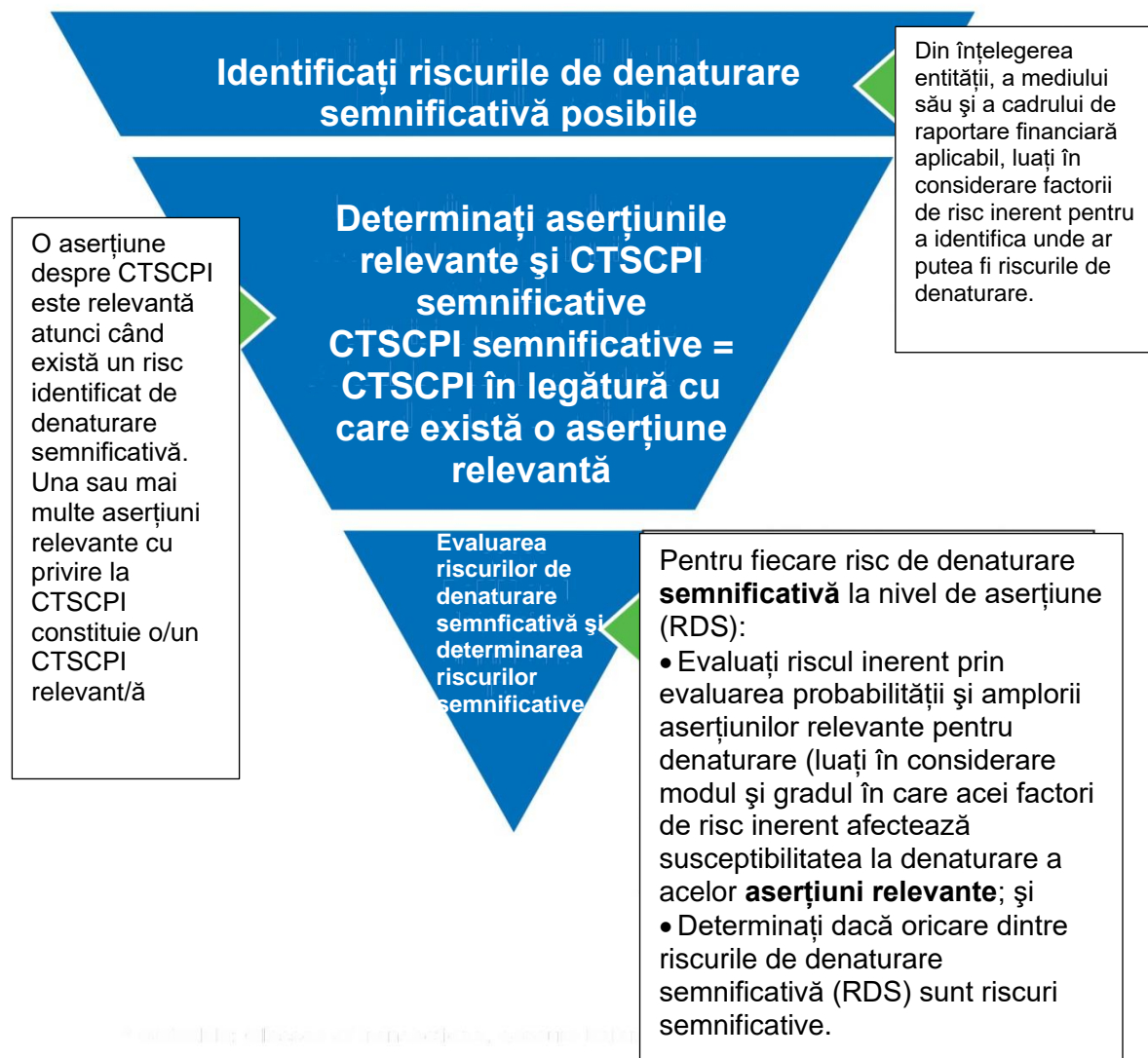
20 ISA 315.19(c).

21 ISA 315.31(a).

22 ISA 230, *Documentația de audit*, paragraful 8(c).

FIGURA 2 – IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ LA NIVELUL ASERȚIUNILOR

FIGURA 2 – IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ LA NIVELUL ASERȚIUNILOR



* CTSCPI: Clase de tranzații, solduri ale conturilor și prezentări de informații

Spectrul riscului inerent

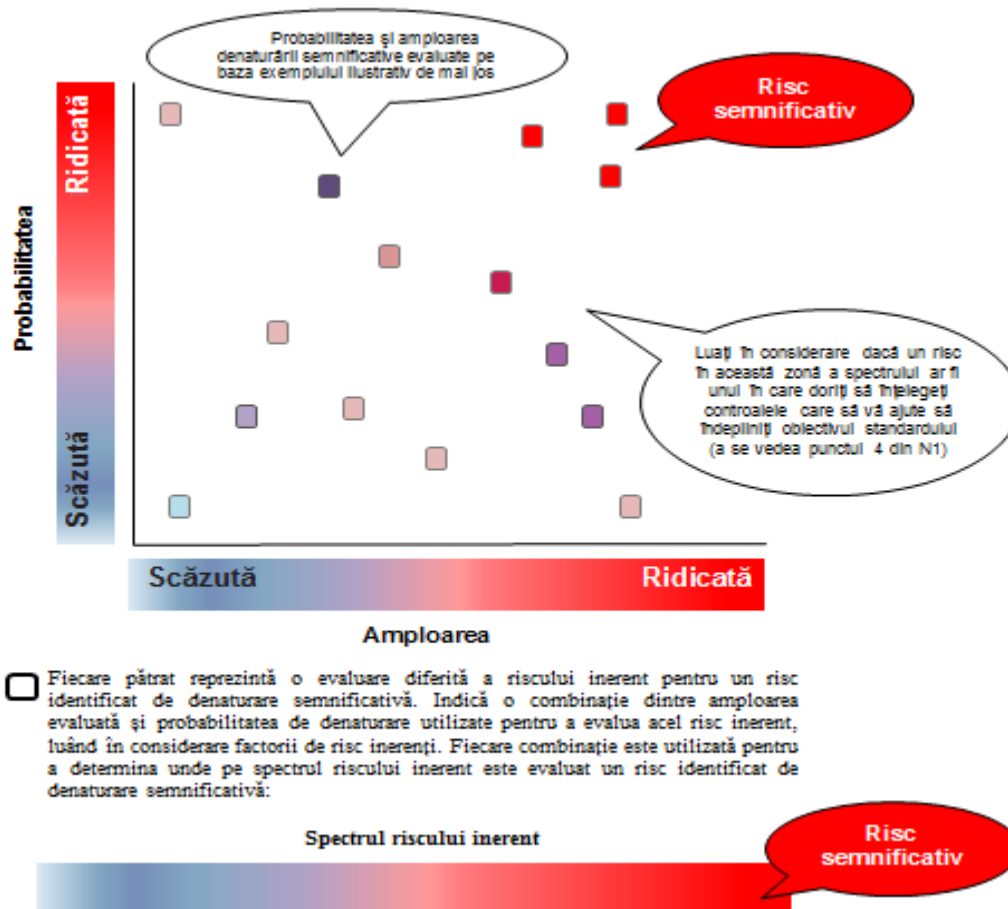
Gradul în care riscul inerent variază pe un spectru este denumit spectrul riscului inerent. Figura 3 prezintă un exemplu al modului în care poate fi vizualizat spectrul riscului inerent.

Pentru fiecare risc de denaturare semnificativă identificat la nivel de aserțiune, vi se cere să evaluați probabilitatea și amploarea denaturării semnificative. Combinația de probabilitate și amploare va determina locul în care riscul inerent este evaluat pe spectrul riscului inerent.

Luarea în considerare a probabilității ține cont de posibilitatea ca o denaturare să apară, pe baza modului în care factorii de risc inerent afectează riscul de denaturare semnificativă (de exemplu, cu cât este mai mare complexitatea, cu atât mai sus pe spectrul riscului inerent va fi riscul de denaturare semnificativă).

Evaluarea amplitudinii unei denaturări ia în considerare atât aspectele calitative, cât și cantitative ale posibilei denaturări. De exemplu, determinarea dacă un risc de denaturare legat de clasificare este semnificativ poate implica evaluarea unor aspecte de natură calitativă, precum efectul unei mici denaturări de clasificare asupra conformității entității cu obligațiile bancare sau cu alte obligații contractuale. Un contract de datorie comercială poate include o cerință ca entitatea să mențină o valoare minimă a capitalului circulant. O mică denaturare care afectează capitalul circulant ar putea avea implicații semnificative pentru entitate când corectarea denaturării are ca rezultat o valoare a capitalului circulant mai mică decât minimul specificat în contractul de datorie. Prin urmare, riscul de denaturare semnificativă legat de clasificare poate exista, chiar dacă valoarea denaturării este de o amploare cantitativă mai mică.

FIGURA 3: EXEMPLU DE EVALUARE A PROBABILITĂȚII ȘI AMPLORII DENATURĂRII ÎN DETERMINAREA LOCULUI ÎN CARE ESTE EVALUAT RISUL INERENT PE SPECTRUL RISULUI INERENT



În evaluarea riscului inerent, exercitați raționamentul profesional pentru a determina semnificația combinației dintre probabilitatea și amploarea unei denaturări.²³ Raționamentul cu privire la locul în care este evaluat riscul inerent poate varia în funcție de natura, dimensiunea și complexitatea entității și ia în considerare probabilitatea și amploarea evaluate, aferente denaturării și factorilor de risc inerent.

Exemplu ilustrativ al modului în care pot fi aplicate aspectele menționate în Figurile 2 și 3

(Acest exemplu este de natură ilustrativă și include doar anumite fapte și circumstanțe pentru a demonstra aplicarea anumitor cerințe din ISA 315 (Revizuit în 2019).)

Activul major al unei entități mai puțin complexe este proprietatea imobiliară a terenului viran, care este deținut pentru dezvoltare viitoare și eventual vânzare. Entitatea întocmește situații financiare în conformitate cu un cadru de raportare financiară care utilizează un model bazat pe cost pentru a contabiliza achiziția, construcția sau dezvoltarea în timp a proprietății imobiliare. Cadru de raportare financiară cere entității să testeze gradul de recuperare ori de câte ori anumite evenimente sau modificări ale circumstanțelor indică faptul că valoarea contabilă ar putea să nu fie recuperabilă. O pierdere din depreciere este recunoscută atunci când valoarea contabilă nu este recuperabilă și valoarea contabilă depășește valoarea justă.

Entitatea deține cele mai multe terenuri virane în exploatarea din regiuni stabile din punct de vedere geologic. Cu toate acestea, o parte din proprietățile sale imobiliare (aproximativ 10%) se află pe țărmuri și dealuri, unde poate apărea eroziunea. Au existat câteva evenimente semnificative ca urmare a schimbărilor climatice din ultimii ani în acele regiuni de coastă și de deal. În plus, unele municipalități/regiuni caută să reamenajeze unele zone de coastă și de deal. Entitatea a stabilit că există evenimente sau modificări ale circumstanțelor care indică faptul că valoarea contabilă a proprietății imobiliare ar putea să nu fie recuperabilă.

Susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor

Auditorul identifică aserțiunea de evaluare legată de proprietatea imobiliară ca fiind susceptibilă de denaturare semnificativă. Acest lucru ar putea afecta valoarea contabilă a terenului viran înregistrată în bilanț, valoarea pierderii din depreciere înregistrată în contul de profit și pierdere și prezentările de informații aferente.

Identificarea riscurilor de denaturare semnificativă și a aserțiunilor relevante

Având în vedere că terenul viran este activul major al entității și diferitele evenimente și condiții care indică o posibilă modificare a valorii recuperabile a proprietății imobiliare, auditorul identifică un risc de denaturare semnificativă legat de estimarea valorii recuperabile și, atunci când este cazul, a valorii juste.

Prin urmare, auditorul identifică aserțiunea de evaluare a proprietății imobiliare drept o aserțiune relevantă, având în vedere că există un risc de denaturare semnificativă asociat acesteia.

Auditorul identifică valoarea contabilă a terenului viran înregistrată în bilanț, pierderea din depreciere înregistrată în contul de profit și pierdere și prezentările de informații aferente drept clase semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații, deoarece acestea conțin aserțiuni relevante.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă – riscul inerent

Pentru riscul de denaturare semnificativă legat de estimarea valorii recuperabile și, atunci când este cazul, a valorii juste, auditorul evaluează riscul inerent evaluând probabilitatea și amploarea ținând cont de modul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea la denaturare a aserțiunii privind evaluarea și gradul în care o face.

Din cauza schimbării care duce la o analiză suplimentară a valorii recuperabile, factorii de risc inerenți care afectează în primul rând susceptibilitatea la denaturare a aserțiunii privind evaluarea (pe care auditorul a determinat-o pentru acest exemplu specific) sunt complexitatea (calculului valorii juste (sau a valorii recuperabile)), subiectivitatea (sumelor incluse în calculul valorii juste (sau a valorii recuperabile)) și incertitudinea (cu privire la ceea ce se poate întâmpla în viitor cu privire la valoarea activului și valoarea recuperabilă a acestuia).

Având în vedere modificările în evenimente și condiții, auditorul stabilește că există un grad mai mare de complexitate, subiectivitate și incertitudine.

Deși probabilitatea unei denaturări semnificative poate fi mai mare (având în vedere complexitatea, subiectivitatea și incertitudinea), amploarea potențialei denaturări poate să nu fie la fel de semnificativă, având în vedere că doar 10% din proprietatea imobiliară poate fi supusă riscului. În consecință, riscul de denaturare semnificativă este evaluat ca fiind mai mare pe spectrul riscului inerent, dar nu este un risc semnificativ.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă – riscul semnificativ (modificări în aspectele cazului)

Dacă situația de mai sus ar fi diferită – de exemplu, dacă proprietatea imobiliară de pe țărături și dealuri unde poate apărea eroziunea constituia 75% din terenurile virane ale entității (în loc de aproximativ 10%, așa cum s-a subliniat mai sus) – amploarea potențialei denaturări ar putea fi mai semnificativă. Evaluarea probabilității de denaturare nu s-a modificat; prin urmare, auditorul determină riscul de denaturare semnificativă legat de estimarea valorii recuperabile și, atunci când este cazul, a valorii juste (adică evaluarea este o aserțiune relevantă, iar valoarea contabilă a proprietății și pierderea din depreciere reprezintă CTSCPI semnificative) ca fiind apropiate de partea superioară a spectrului riscului inerent (a se vedea „Riscul semnificativ” evidențiat în [Figura 3](#)).

N6 – De ce trebuie să efectuați o revizuire a evaluării riscurilor și care este legătura acestuia cu cerința de a efectua proceduri de fond pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații din ISA 330.18? (ISA 315.36, ISA 315.37)

Evaluarea riscului este un proces iterativ. O revizuire a evaluării riscurilor are scopul de a duce la o evaluare a exhaustivității riscurilor de denaturare semnificativă identificate. Revizuirea se concentrează pe măsura în care există ceva în înțelegerea auditorului care ar putea indica că pot exista riscuri suplimentare de denaturare semnificativă, care nu au fost identificate prin procedurile deja efectuate.

În plus, dacă ies la lumină noi informații în timpul auditului, care (1) pot modifica riscurile de denaturare semnificativă identificate, deoarece aceste informații sunt inconsecvente cu probele de audit pe care v-ați bazat inițial identificarea sau (2) pot duce la identificarea unui nou risc de denaturare semnificativă, vi se cere, de asemenea, să reconsiderați evaluările inițiale ale riscurilor efectuate și răspunsurile planificate la acele riscuri.

Acest lucru ar putea avea implicații semnificative pentru natura, momentul și amploarea procedurilor pe care le efectuați pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă identificate.

Atunci când efectuați evaluarea riscului, este posibil să găsiți una sau mai multe clase semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații pentru care nu ați stabilit că sunt semnificative, deoarece nu ați identificat riscuri de denaturare semnificativă legate de afirmațiile din acele clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări. Astfel de clase semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări ar trebui reconsiderate pentru a confirma că nu există riscuri de denaturare semnificativă. Chiar dacă nu sunt identificate alte riscuri de denaturare semnificativă, ISA 330 (paragraful 18) încă impune proceduri de fond privind aceste clase semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.

Inapoi la [Figura 1](#).

Întrebări pe care să le adresați atunci când efectuați o revizuire

Întrebările pe care le puteți pune pentru a evalua dacă determinarea dumneavoastră inițială rămâne adecvată includ, de exemplu, dacă au existat informații noi referitoare la:

- Aspecte ale entității și ale mediului acesteia (de exemplu, achiziția de afaceri care modifică structura organizațională, schimbarea modelului de afaceri, precum lansarea unui nou produs, noi cerințe de reglementare,, schimbări în industrie)
- Politicile contabile ale entității (de exemplu, schimbarea metodei de calculare a costurilor stocurilor de la costul mediu ponderat la metoda FIFO)
- Modul și gradul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea la denaturare (de exemplu, utilizarea la scară mai largă a foilor de calcul complexe pentru a dezvolta un provizion sau o incertitudine mai mare legată de rezultatul unui eveniment)
- Componentele de control intern (de exemplu, pierderea angajaților cheie din conducere sau implementarea unui nou modul software)

Dacă se obțin informații noi care sunt inconsecvente cu probele de audit pe care v-ați bazat inițial identificarea sau evaluările riscurilor de denaturare semnificativă, luați în considerare dacă trebuie să revizuiți pragul de semnificație. Dacă revizuiți pragul de semnificație, acest lucru poate afecta și identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Cu toate acestea, s-a clarificat faptul că nu toate aserțiunile privind o clasă semnificativă de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații trebuie testate. Mai degrabă, în proiectarea procedurilor de fond care trebuie efectuate, luați în considerare aserțiunea (aserțiunile) la nivelul cărora, dacă ar apărea o denaturare, există o posibilitate rezonabilă ca denaturarea să fie semnificativă. Acest lucru vă poate ajuta să identificați în mod adecvat natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor care trebuie efectuate. De exemplu, o entitate mai puțin complexă poate deține un teren și clădiri la cost, fără nicio indicație de depreciere, pentru care nu ați identificat un risc de denaturare semnificativă. În efectuarea unor proceduri de fond asupra acestor valori, puteți decide să proiectați proceduri pentru a testa aserțiunea privind existența.

Explicații ale altor cerințe specifice

O1 – De ce vi se cere să efectuați proceduri analitice atunci când identificați și evaluați riscurile de denaturare semnificativă? (ISA 315.14b)

Procedurile analitice:

- Ajută la identificarea inconsecvențelor, a tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite și a sumelor, ratelor și tendințelor care vă pot ajuta să identificați riscurile de denaturare semnificativă, în special riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă
- Ajută la identificarea aspectelor din cadrul entității despre care nu știți, care vă pot sprijini la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă
- Ajută la înțelegerea modului în care factorii de risc inerent, precum schimbarea, afectează susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare, ceea ce poate ajuta auditorul în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

Înapoi la [Figura 1](#).

Procedurile analitice utilizate ca proceduri de evaluare a riscurilor nu trebuie să fie efectuate în conformitate cu cerințele din ISA 520, *Proceduri analitice*²⁴ care tratează procedurile analitice utilizate drept proceduri de fond și pe cele efectuate aproape de sfârșitul auditului. Cu toate acestea, cerințele și materialele privind aplicarea din ISA 520 pot oferi îndrumări utile atunci când se efectuează proceduri analitice ca parte a procedurilor de evaluare a riscurilor. Procedurile analitice pot fi simple comparații de informații, precum reconcilierea soldurilor din anul curent cu soldurile din anul anterior.²⁵ Cu toate acestea, tipurile de proceduri analitice utilizate în anii anteriori pot să nu fie neapărat eficiente în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă din anul curent. Pe baza cunoștințelor obținute atunci când înțelegeți entitatea și mediul acesteia, cadrul de raportare financiară aplicabil și sistemul de control intern al entității, puteți crea așteptări cu privire la modul în care credeți că ar fi trebuit să se miște soldurile. De exemplu, noi tranzacții semnificative, evenimente sau condiții care afectează afacerile sau raportarea financiară a entității pot să fi apărut în anul curent pentru care v-ați așteptat să vedeți sau nu schimbări de la an la an. Luați în considerare, de exemplu, să vă întrebați în ce măsură o clasă de tranzacție, un sold al unui cont sau o prezentare de informații ar fi trebuit să se schimbe față de o perioadă anterioară, ținând cont de aspectele actualizate pe care le cunoașteți.

Atunci când este posibil, poate doriți să așteptați pentru a efectua proceduri analitice ca proceduri de evaluare a riscurilor până când situațiile financiare sunt finalizate, astfel încât informațiile nu mai sunt preliminare. De exemplu, atunci când entitatea mai puțin complexă și-a efectuat procedurile de sfârșit de an și a elaborat diverse estimări (amortizare, provizioane pentru creanțe incerte, etc.).

Cu toate acestea, chiar și informațiile preliminare pot ajuta la coroborarea sau contrazicerea rezultatelor verificărilor cu privire la rezultatele operațiunilor/permanența financiară și poziția financiară. Procedurile analitice bazate pe informații preliminare au mai multe șanse să ducă la comparații semnificative atunci când informațiile pentru anul curent se află aproximativ în aceeași etapă de finalizare ca și informațiile utilizate în perioada anterioară.

24 ISA 520, *Proceduri analitice*.

25 ISA 315.A29.

O2 – De ce trebuie să utilizați o combinație de interviuri, observări și inspecții în efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor, inclusiv atunci când obțineți probe despre proiectarea și implementarea controalelor identificate în componenta activității de control?

(ISA 315.13, .14, .19(a)-(b), .21-.26 și .A177)

Observarea și inspecția pot corobora sau contrazice răspunsurile la interviurile conducerii și a altor persoane cu privire la înțelegerea dumneavoastră despre entitate și mediul acesteia, cadrul de raportare financiară aplicabil utilizat și sistemul de control intern al entității, inclusiv componenta activității de control. Această combinație ajută la obținerea probelor de audit care oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Modul în care conducerea a proiectat și implementat controale în componenta activității de control oferă o înțelegere preliminară a modului în care entitatea identifică riscurile afacerii și a modului în care răspunde la acestea. De asemenea, poate influența identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă în moduri diferite și poate oferi o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor de fond. Implementarea unui control este determinată prin stabilirea faptului că acel control există și că entitatea îl folosește așa cum a fost proiectat. Cu toate acestea, nu este suficientă simpla interviuare în scopul obținerii de probe de audit cu privire la proiectarea și implementarea controalelor identificate în componenta activităților de control.

(A se vedea întrebarea **N5** pentru controalele specificate în ISA 315.26 pentru care vi se cere să evaluați modul de proiectare și să determinați dacă au fost implementate.)

Înapoi la **Figura 1**.

Proceduri de evaluare a riscurilor (Interviurile, observarea și inspecția)

Deși vi se cere²⁶ să efectuați toate tipurile de proceduri de evaluare a riscurilor (interviuri ale conducerii și ale altor persoane adecvate din cadrul entității, proceduri analitice, observare și inspecție) pentru a obține înțelegerea necesară a entității și a mediului acesteia, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității, nu vi se cere să le efectuați pe toate pentru fiecare aspect al înțelegerii respective. Pot fi efectuate alte proceduri ca parte a procesului dumneavoastră de înțelegere a entității, care pot fi utile în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Exemplele includ interviurile altor persoane din afara entității, precum consilierul juridic extern al entității sau supraveghetorii externi, sau experții în evaluare la care entitatea a apelat.

Înțelegerea entității și a mediului său

De exemplu, rezultatele interviurilor dumneavoastră pot indica faptul că entitatea nu are părți afiliate noi. Verificarea listei furnizorilor importanți în comparație cu anul precedent poate dezvălui unul sau mai mulți furnizori importanți noi. Pentru a obține o înțelegere, de exemplu, a naturii, sumelor, plasării în timp și amplitudinii tranzacțiilor entității cu acești noi furnizori, puteți identifica termeni comerciali neobișnuiți cu un furnizor și alți factori care indică faptul că acesta este o parte afiliată neidentificată anterior. În consecință, puteți evalua riscul de denaturare semnificativă ca fiind mai mare decât atunci când ați luat în considerare întrebările doar ca bază pentru evaluarea riscului.

Înțelegerea cadrului de raportare financiară aplicabil

De exemplu, rezultatele interviurilor dumneavoastră pot indica faptul că entitatea continuă să aibă aceleași condiții comerciale (de exemplu, punct de expediere FOB) cu noii săi clienți din SUA. Când inspecți anumite acorduri-cadru cu acești noi clienți din SUA, observați că majoritatea condițiilor comerciale sunt cu vânzare la destinația FOB. În consecință, puteți identifica un risc de denaturare semnificativă legat de apariția sau separarea veniturilor sau puteți evalua riscul inerent mai mare decât atunci când ați luat în considerare întrebările doar ca bază pentru evaluarea riscului.

Înțelegerea sistemului de control intern, inclusiv a componentei activităților de control

De exemplu, ca răspuns la întrebările dumneavoastră, proprietarul-administrator poate afirma că nimic nu s-a schimbat în ceea ce privește natura și amploarea proceselor și procedurilor utilizate pentru a asigura o raportare financiară exactă și completă. Totuși, observarea și inspecția rapoartelor pot indica faptul că rapoartele din sistemul informatic entității nu au fost accesate și revizuite de către proprietarul-administrator, când, de fapt, proprietarul-administrator a declarat că revizuieste lunar aceste rapoarte. O conversație ulterioară cu proprietarul-administrator poate corobora aspectele descoperite în urma în observărilor dumneavoastră. În consecință, puteți evalua riscul de denaturare semnificativă ca fiind mai mare decât atunci când ați luat în considerare întrebările doar ca bază pentru evaluarea riscului.

Proiectarea și implementarea controalelor

Evaluarea proiectării unui control identificat implică luarea în considerare dacă acel control, individual sau în combinație cu alte controale, este capabil să prevină, sau să detecteze și să corecteze, în mod eficient, denaturările semnificative. Implementarea unui control este determinată prin stabilirea faptului că acest control există și că entitatea îl folosește. Acest lucru nu se poate face doar prin interviuri. Proceduri suplimentare, precum observarea aplicării controlului în timpul efectuării acestuia sau inspectarea documentelor și rapoartelor, pot suplimenta interviurile despre modul în care este implementat controlul sau vă pot oferi noi informații care ar putea afecta evaluarea riscului și răspunsul aferent.

De exemplu, proprietarul-administrator poate folosi anumite rapoarte generate de sistemul informatic pentru a efectua un control care tratează un risc semnificativ. Puteți adresa întrebări pentru a înțelege cum sunt generate aceste rapoarte și natura, plasarea în timp și amploarea utilizării lor. Cu toate acestea, este posibil ca doar prin observarea procesului de generare și utilizare a acestor rapoarte să puteți identifica că proprietarul controlului generează sau folosește raportul într-un mod diferit față de ceea ce vi s-a explicat. Ca urmare, puteți ajusta identificarea posibilelor riscuri de denaturare semnificativă sau puteți proiecta proceduri mai multe sau diferite cu privire la modul în care aceste rapoarte sunt utilizate pentru obținerea probelor de audit și să analizați dacă aceasta constituie o deficiență, în conformitate cu ISA 265.

Politicile și procedurile (și controalele) entității pot fi impuse prin documentație oficială sau alte comunicări din partea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta sau pot rezulta din comportamente care nu sunt obligatorii, ci sunt condiționate de cultura entității. Este posibil ca probele de audit cu privire la elementele mediului de control din entitățile mai puțin complexe să nu fie disponibile sub formă de documentație, în special în cazul în care comunicarea dintre conducere și alți membri ai personalului este informală, dar probele pot fi totuși relevante și de încredere având în vedere circumstanțele. Vă recomandăm să observați aplicarea unor controale specifice și să discutați cu mai multe persoane din cadrul entității pentru a corobora informațiile din interviurile inițiale.

O3 – De ce vi se cere să înțelegeți fiecare dintre cele cinci componente ale controlului intern chiar și atunci când abordarea dumneavoastră față de audit este în primul rând de fond?

(ISA 315.21-.27)

Trebuie să obțineți această înțelegere pentru a putea identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor. Fără o astfel de înțelegere, s-ar putea, de exemplu, să nu reușiți

- Să identificați un risc de denaturare semnificativă,
- Să evaluați în mod adecvat riscul de denaturare semnificativă adecvat, sau
- Să răspundeți în mod adecvat la un risc identificat în proiectarea și efectuarea procedurilor de audit ulterioare.

Înapoi la [Figura 1](#).

(Notă: Pentru a vizualiza cerințele ISA 315 (Revizuit în 2019) referitoare la obținerea unei înțelegeri a sistemului de control intern al entității în format diagramă, consultați [Anexa A](#) la acest *Instrument*).

ISA 315 (Revizuit în 2019) oferă informații despre „cum” se obține o înțelegere a celor cinci componente ale controlului intern. Obțineți o înțelegere prin:

- Înțelegerea elementelor specifice dintr-o componentă a controlului intern; și
- Evaluarea dacă respectivele controalele din acea componentă a controlului intern sunt adecvate naturii și circumstanțelor entității.

Pe baza rezultatelor evaluării caracterului adecvat al controalelor pentru acea entitate (respectiv, evaluarea fiecăreia dintre componentele sistemului de control intern al entității), vi se cere să determinați dacă au fost identificate una sau mai multe deficiențe ale controalelor. Dacă ați identificat una sau mai multe deficiențe ale controalelor, puteți lua în considerare efectul acelor deficiențe asupra elaborării unor proceduri de audit ulterioare, în conformitate cu ISA 330.

ISA 315 (Revizuit în 2019) recunoaște că modul în care sistemul de control intern al entității este proiectat, implementat și menținut variază în funcție de dimensiunea și complexitatea unei entități. De exemplu, entitățile mai puțin complexe pot utiliza controale mai puțin structurate sau mai simple (adică politici și proceduri) pentru a-și atinge obiectivele²⁷. Pentru entitățile mai puțin complexe, acele controale mai simple pot fi adecvate circumstanțelor lor.

În plus față de furnizarea de informații despre „cum” să obțineți o înțelegere a celor cinci componente ale controlului intern, ISA 315 (Revizuit în 2019) oferă acum, în materialele privind aplicarea, și informații despre „de ce” trebuie să obțineți o înțelegere a fiecărei componente a sistemului de control intern al entității, relevante pentru întocmirea situațiilor financiare.

Mai jos este prezentată o scurtă prezentare generală „de ce” trebuie să obțineți o înțelegere a fiecărei componente, discutată în contextul auditului unei entități mai puțin complexe. Aspectele specifice care pot necesita clarificări sunt prevăzute cu sugestii referitoare la modul în care pot fi abordate.

Mediul de control

Vi se cere să înțelegeți mediul de control al unei LCE, deoarece mediul de control (de exemplu, atitudinea conducerii) poate afecta riscurile de denaturare semnificativă (inclusiv riscurile de fraudă) la nivelul situațiilor financiare, care pot afecta, de asemenea, riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Acest lucru se datorează faptului că mediul de control oferă o bază generală pentru funcționarea celorlalte componente ale sistemului de control intern.²⁸ Poate avea o influență generalizată asupra eficacității controalelor din celelalte componente și asupra întocmirii situațiilor financiare. De exemplu, dacă proprietarul-administrator al unei afaceri are o atitudine care pune accent pe onestitate și integritate, acordă o prioritate ridicată controalelor și se așteaptă la respectarea politicilor și procedurilor stabilite, acest lucru poate ajuta la funcționarea eficientă a controalelor entității pentru detectarea și corectarea oricăror denaturări și, prin urmare, reduce posibilitatea riscurilor de denaturare semnificativă. Ca un alt exemplu, chiar și politicile informale de resurse umane ale unei entități mai puțin complexe (de exemplu, politicile și procedurile privind angajarea de persoane competente și cu experiență) sunt probabil un factor determinant în ceea ce privește capacitatea personalului de a asigura o raportare financiară de înaltă calitate. Veți folosi această înțelegere ca parte a evaluării dumneavoastră cu privire la măsura în care conducerea a creat și menținut o cultură a onestității și comportamentului etic și dacă mediul de control oferă o bază adecvată pentru celelalte componente ale sistemului de control intern al entității.

Probe cu privire la calitatea mediului de control pot fi obținute prin interviuarea proprietarului-administrator cu privire la diferite aspecte ale modului în care este îndeplinit acel rol (adică, responsabilitățile și cultura de supraveghere) și prin observarea pe parcursul auditului a activităților conducerii superioare și a interacțiunilor cu ceilalți angajați. De asemenea, prin interviuarea altor angajați, puteți obține perspective diferite asupra calității mediului de control care trebuie înțeles. La evaluarea mediului de control, aceste informații obținute în faza de înțelegere a mediului de control pot ajuta la determinarea măsurii în care mediul de control este adecvat naturii și circumstanțelor entității sau dacă există o deficiență. Rețineți că este o evaluare a mediului de control în ansamblu și a modului în care acesta sprijină celelalte componente ale sistemului de control intern al entității, și nu o evaluare detaliată a controalelor specifice din mediul de control (acolo unde acestea există).

Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității

Ca toate entitățile, o entitate mai puțin complexă se confruntă cu riscuri de afaceri. Aceste riscuri rezultă, de exemplu, din condiții și evenimente semnificative care ar putea afecta negativ posibilitatea ca entitatea să fie capabilă să își atingă obiectivele. Proprietarul-administrator (și poate consiliul de administrație) se bazează pe un proces, probabil informal, pentru a identifica, evalua și trata riscurile de afaceri. Obțineți o înțelegere a acestui proces pentru a înțelege unde își identifică acea LCE riscurile și dacă a răspuns acelor riscuri și pentru a evalua dacă procesul de evaluare a riscurilor este adecvat circumstanțelor, luând în considerare natura și complexitatea entității.

De exemplu, dacă acea LCE este o firmă de producție, există riscul deteriorării calității produsului. În cazul în care conducerea entității nu abordează în niciun fel acest risc, efectele asupra situațiilor financiare pot include, de exemplu, probleme legate de evaluarea stocurilor, probleme mari în colectarea debitelor care afectează rezerva pentru creanțe incerte și necesitatea creșterii estimărilor legate de garanții. Pe baza acestei înțelegeri, în verificarea procesului de evaluare a riscului din cadrul entității, puteți identifica o deficiență de control și poate fi necesar să luați în considerare impactul acesteia asupra auditului.

De asemenea, evaluarea de către conducere a riscurilor de afaceri ale entității va avea un impact asupra capacității entității de a își continua activitatea.

Chiar dacă probele privind evaluarea lor de risc ar putea să nu fie documentate în mod oficial, interviuarea proprietarului-administrsator și a altor angajați adecvați vă vor ajuta să înțelegeți cum și cât de des sunt luate în considerare riscurile de afaceri. Atunci când se verifică procesul de evaluare a riscurilor din cadrul entității, se ia în considerare măsura în care procesul de care dispune aceda entitate este adecvat naturii și circumstanțelor sale sau dacă există o deficiență (de exemplu, pentru entități mai mici, mai puțin complexe, este posibil, în unele cazuri, să nu existe un proces formal de evaluare a riscului).

Procesul entității de monitorizare a sistemului de control

Trebuie să obțineți o înțelegere a acestei componente, care include dacă, în ce mod și când este efectuată monitorizarea, deoarece monitorizarea entității va afecta, de exemplu, dacă denaturările (semnificative sau nu) sunt prevenite sau detectate.

Este posibil ca o entitate mai puțin complexă să nu aibă un proces formal de monitorizare a sistemului său de control intern. Cu toate acestea, riscurile de raportare financiară incorectă pot fi mai scăzute, de exemplu, atunci când proprietarul-administrator este implicat activ în monitorizarea operațiunilor, cum ar fi colectarea creanțelor, plata la timp către furnizori și respectarea acordurilor de împrumut. Aceasta poate implica utilizarea de către proprietarul-administrator a rapoartelor generate de un software comercial.

Obținerea unei înțelegeri a procesului de monitorizare este probabil să implice interviuri ale proprietarului-administrator sau a altor angajați implicați în acest proces. Puteți observa sau inspecta documentația care arată natura și frecvența activităților de monitorizare. Această înțelegere vă va ajuta să evaluați dacă procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern este adecvat circumstanțelor entității, având în vedere natura și complexitatea entității, sau dacă există o deficiență (de exemplu, entitatea nu efectuează nicio monitorizare, dar chiar și în cazul entităților mai mici și mai puțin complexe este necesară o astfel de monitorizare, deoarece poate exista o deficiență).

Sistemul informatic și comunicarea

(Notă: Pentru a vizualiza cerințele din ISA 315 (Revizuit în 2019) cu privire la înțelegerea de către auditor a mediului IT și la identificarea controalelor generale în format diagramă, consultați [Anexa B](#) la acest *Instrument*. A se vedea întrebarea **O4** pentru discuții asupra aspectelor de control intern ce trebuie luate în considerare atunci când o entitate mai puțin complexă utilizează un software comercial.)

Sistemul informatic relevant pentru întocmirea situațiilor financiare

Trebuie să obțineți o înțelegere a sistemului informatic deoarece denaturările pot apărea în orice moment al fluxului de informații relevante pentru raportarea financiară. Prin urmare, puteți lua în considerare următoarele pentru a obține această înțelegere:

- Politicile aferente sistemului informatic, privind natura datelor sau informațiilor referitoare la tranzacții
- Alte evenimente și condiții care trebuie înregistrate
- Prelucrarea informațiilor pentru a menține integritatea datelor sau informațiilor respective
- Procesele informatice, personalul și alte resurse utilizate în prelucrarea informațiilor.

Acestea includ informații nu numai din registrul general și registrele filialelor, ci și informații din alte surse, cum ar fi foile de calcul utilizate pentru calcularea veniturilor recunoscute sau externe entității (cum ar fi ratele dobânzii), atunci când acestea sunt utilizate, de exemplu, în calculul valorii juste.

Deși sistemele informatice ale entităților mici pot să nu fie complexe, pot apărea riscuri de denaturare semnificativă, de exemplu, dacă personalul nu are competențele sau alte resurse necesare pentru a-și îndeplini sarcinile sau dacă există o separare inadecvată a sarcinilor. Pe baza acestei înțelegeri, în evaluarea sistemului informatic al entității, puteți identifica o deficiență de control și poate fi necesar să luați în considerare impactul acesteia asupra auditului.

Într-o entitate mai puțin complexă, este posibil să nu existe manuale de politici și proceduri sau o documentație oficială a sistemului informatic (deși aceasta reprezintă o bună practică chiar și în organizațiile mici). Din nou, interviuarea și observarea (de exemplu, prin efectuarea unei parcurgeri) a modului în care sunt efectuate diferitele procese relevante vă pot oferi o înțelegere a sistemului informatic. Aceasta ar include luarea în considerare a mediului IT al entității (de exemplu, modul în care entitatea utilizează un software comercial pentru a-și procesa informațiile).

Auditorii pot confunda uneori componenta sistemului informatic a controlului intern cu componenta activităților de control. După cum este descris mai jos la „activități de control”, aceste componente sunt diferite (dar interdependente) și este important să faceți distincția între ele. Controalele din componenta activităților de control sunt identificate prin munca depusă în înțelegerea sistemului informatic al entității.

Comunicări relevante pentru întocmirea situațiilor financiare

Trebuie să obțineți o înțelegere a acestor comunicări, deoarece acestea pot afecta, de exemplu, acuratețea și caracterul complet al raportării financiare.

Comunicările din cadrul unei entități mai puțin complexe pot fi informale. Cu toate acestea, riscul de raportare financiară incorectă poate fi mai mic, de exemplu, dacă există o comunicare clară și în timp util a aspectelor legate de raportarea financiară, inclusiv a rolurilor și responsabilităților. Comunicările proprietarului-administrator către personalul relevant cu privire la deciziile de afaceri, cum ar fi modificarea politicilor privind etinderea creditelor clienților, pot influența, de asemenea, acuratețea contabilității. Ca un alt exemplu, proprietarul-administrator poate avea cunoștințe despre acorduri secundare cu clienții sau furnizorii, dar nu să nu fi comunicat aceste informații personalului contabil. Acest lucru poate duce la înregistrarea incorectă a angajamentelor.

În plus, comunicările în timp util din partea altor angajați către proprietarul-administrator cu privire la problemele contabile identificate sau schimbările în circumstanțe care le afectează capacitatea de a-și îndeplini responsabilitățile pot contribui, de asemenea, la reducerea riscului de raportare financiară incorectă.

Intervievările și observarea proceselor de comunicare, precum și examinarea documentației relevante, dacă este disponibilă, vă pot oferi o înțelegere a procesului de comunicare. Această înțelegere vă va ajuta să evaluați dacă procesul de comunicare al entității sprijină în mod corespunzător întocmirea situațiilor financiare ale entității în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Activitățile de control

Obțineți o înțelegere a componentei activității de control, deoarece controalele din componenta activităților de control sunt concepute pentru a asigura aplicarea corectă a politicilor (care sunt controale) în toate celelalte componente ale sistemului de control intern al entității.²⁹ Prin urmare, controalele din componenta activităților de control pot fi deosebit de importante în tratarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Distincția între componenta sistemelor informatice și componenta activităților de control

Cerințele din jurul componentei sistemelor informatice sunt menite să vă ofere o bază pe care să înțelegeți modul în care informațiile circulă prin sistemul informatic, înregistrările contabile, procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare și a prezentărilor și resursele entității, inclusiv mediul IT. Componenta activităților de control include controale precum autorizații și aprobări, reconcilierii, verificări, controale fizice sau logice (inclusiv controale asupra accesului la programe de calculator și fișiere de date) și separarea sarcinilor. Pentru componenta activităților de control, vi se cere să evaluați proiectarea și să determinați implementarea controalelor specifice identificate care îndeplinesc cerințele. Această cerință se aplică chiar și atunci când procedurile dumneavoastră de răspuns la riscul evaluat sunt în primul rând proceduri de fond. Nu vi se cere să evaluați proiectarea și să determinați implementarea tuturor controalelor din componenta sistemelor informatice și comunicărilor, dar vi se cere să evaluați dacă sistemul informatic și comunicarea entității sprijină în mod corespunzător întocmirea situațiilor financiare (a se vedea întrebarea **N1**).

O4 – Cum poate abordarea dumneavoastră privind identificarea, evaluarea proiectării și determinarea implementării controalelor generale în tehnologia informației (CGTI) să țină cont de faptul că o LCE utilizează software comercial necomplex pentru contabilitate și raportare financiară?

(ISA 315.26(b)-(c); A170; Anexa 5 și Anexa 6)

Atunci când o LCE utilizează software comercial necomplex, procedurile dumneavoastră de evaluare a riscurilor cu privire la CGTI pot necesita mai puțin efort decât pentru auditul unei entități cu un mediu IT sofisticat. Procedurile privind proiectarea și implementarea CGTI se pot concentra pe gestionarea accesului la sistem versus controale de gestionare a schimbărilor sau controale operaționale IT.

(A se vedea întrebarea **N5** — CGTI se regăsesc printre acele controale din componenta activităților de control prevăzute în ISA 315.26.)

Înapoi la **Figura 1**.

În linii mari, următoarele aspecte ale IT trebuie să fie înțelese în scopul înțelegerii sistemului informatic:

- Mediul IT relevant pentru sistemul informatic (nou definit (a se vedea noua definiție de mai sus)). Paragrafele A140–A141 din ISA 315 (Revizuit în 2019) explică „de ce” este necesară această înțelegere; și
- Utilizarea de către entitate a tehnologiei informației (adică, aplicații IT relevante pentru fluxurile de tranzacții și procesarea informațiilor în sistemul informatic). Paragrafele A142–A143 din ISA 315 (Revizuit în 2019) explică mai multe despre înțelegerea de către auditor a utilizării tehnologiei informației atunci când obține o înțelegere a sistemului informatic.

Conform paragrafului 26(b) din ISA 315 (Revizuit în 2019), auditorului i se cere doar să identifice aplicațiile IT și alte aspecte ale mediului IT care sunt supuse riscurilor generate de utilizarea IT. Unele LCE utilizează un pachet contabil comercial „de la raft” în care codul sursă nu poate fi modificat de entitate. Prin urmare, riscurile IT relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității vor fi probabil foarte limitate. De asemenea, este posibil ca CGTI ale unei astfel de entități să nu fie formalizate.³⁰

ISA 315 (Revizuit în 2019) recunoaște că gradul de înțelegere de către auditor a proceselor IT, inclusiv măsura în care entitatea are CGTI în vigoare, va varia în funcție de natura și circumstanțele entității și a mediului său IT. De asemenea, ISA 315 (Revizuit în 2019) conține îndrumări mult mai extinse cu privire la aspecte pe care trebuie să le luați în considerare pentru a obține o înțelegere a mediului IT și a controalelor unei entități.

De exemplu, Anexa 5 oferă exemple de caracteristici tipice ale mediilor IT bazate pe complexitatea aplicațiilor IT utilizate în sistemul informatic al entității. Aceasta include un tabel care compară caracteristicile tipice ale:

- Unui software comercial necomplex
- Unui software comercial și unor aplicații IT de dimensiuni medii și moderate
- Unor aplicații IT mari sau complexe (de exemplu, sisteme ERP (planificarea resurselor întreprinderii)).

De asemenea, Anexa 6 din ISA 315 (Revizuit în 2019) include un tabel care ilustrează exemple de controale generale în tehnologia informației pentru a trata riscurile generate de utilizarea sistemelor informatice pentru diferite aplicații IT pentru cele trei niveluri de complexitate ale software-ului comercial. De exemplu, puteți identifica unele controale automate care se referă la un software comercial necomplex al LCE pentru raportarea financiară, care conține rapoarte standard generate de software. LCE nu are capacitatea de a modifica programul, având în vedere lipsa codului sursă. Infrastructura IT care susține aplicația IT se referă la o singură rețea, un singur sistem de operare și o singură bază de date. Operațiunile IT nu implică backup de date, deoarece backup-urile manuale sunt efectuate de echipa financiară și nu există operațiuni de programare a lucrărilor. Ca urmare, identificați procesele legate de acces (și nu de modificări sau operațiuni IT) ca fiind supuse riscurilor generate de utilizarea tehnologiei informației. Identificați următoarele riscuri generate de utilizarea tehnologiei informației și CGTI pentru a atenua astfel de riscuri:

Procesul IT	Exemple de riscuri generate de utilizarea IT	Exemple de CGTI
Gestionarea accesului	<p>Privilegiile de acces utilizator:</p> <p>Utilizatorii au privilegii de acces în afara celor necesare, pentru a-și îndeplini sarcinile atribuite, ceea ce poate crea o separare necorespunzătoare a sarcinilor.</p>	<p>Conducerea aprobă natura și amploarea privilegiilor de acces utilizator pentru accesul de utilizator nou și modificat, inclusiv profiluri/roluri de aplicație standard, tranzacții critice de raportare financiară și separarea sarcinilor.</p>
		<p>Accesul utilizatorilor anulați sau transferați este eliminat sau modificat în timp util.</p>
		<p>Accesul utilizatorilor este revizuit periodic.</p>
		<p>Accesul de nivel privilegiat (de exemplu, configurație, date și administratori de securitate) este autorizat și restricționat corespunzător.</p>
	<p>Setări de sistem:</p> <p>Sistemele nu sunt configurate sau actualizate în mod adecvat pentru a restricționa accesul la sistem al utilizatorilor corespunzători și autorizați.</p>	<p>Accesul este autentificat prin ID-uri și parole unice de utilizator sau alte metode, ca mecanism de validare a faptului că utilizatorii sunt autorizați să obțină acces la sistem. Parametrii parolei îndeplinesc standardele companiei sau ale industriei (de exemplu, lungimea și complexitatea minimă a parolei, expirarea, blocarea contului).</p>

Chiar și pentru un audit al unei LCE, evaluarea sistemului informatic al entității poate include, de exemplu, luarea în considerare dacă entitatea a investit într-un mediu IT adecvat și în îmbunătățirile necesare. De asemenea, puteți lua în considerare dacă a fost utilizat un număr suficient de angajați calificați atunci când entitatea utilizează un software comercial (chiar și acolo unde nu există posibilitatea de a face modificări sau aceasta este limitată).

Un alt aspect de luat în considerare se referă la faptul că anumite controale pe care le identificați pot depinde de rapoartele generate de sistem. Aplicațiile IT care produc acele rapoarte pot fi supuse riscurilor generate de utilizarea tehnologiei informației. Atunci când adoptați o abordare de fond a auditului dumneavoastră, puteți decide să testați direct intrările și ieșirile procesului de generare a rapoartelor. În acest caz, este posibil să nu identificați aplicațiile IT aferente ca fiind supuse riscurilor generate de utilizarea tehnologiei informației³¹. Prin urmare, este posibil ca controalele asupra acestor rapoarte generate de sistem (parte a componentei activităților de control) să nu necesite evaluare ca parte a procesului dumneavoastră de evaluare a riscurilor.

O5 – Este posibil ca natura și amploarea documentației dumneavoastră să țină cont de faptul că entitatea și procesele sale sunt mai puțin complexe pentru auditul unei LCE? (ISA 315.38)

Pentru auditurile situațiilor financiare ale unei LCE, forma și amploarea documentației pot fi simple și relativ scurte. Cu toate acestea, documentația dumneavoastră trebuie să fie suficientă pentru a permite unui auditor cu experiență, care nu are o legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă, de exemplu, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de evaluare a riscurilor pe care le-ați efectuat pentru a vă conforma cu ISA 315 (Revizuit în 2019) și rezultatele acestor proceduri.

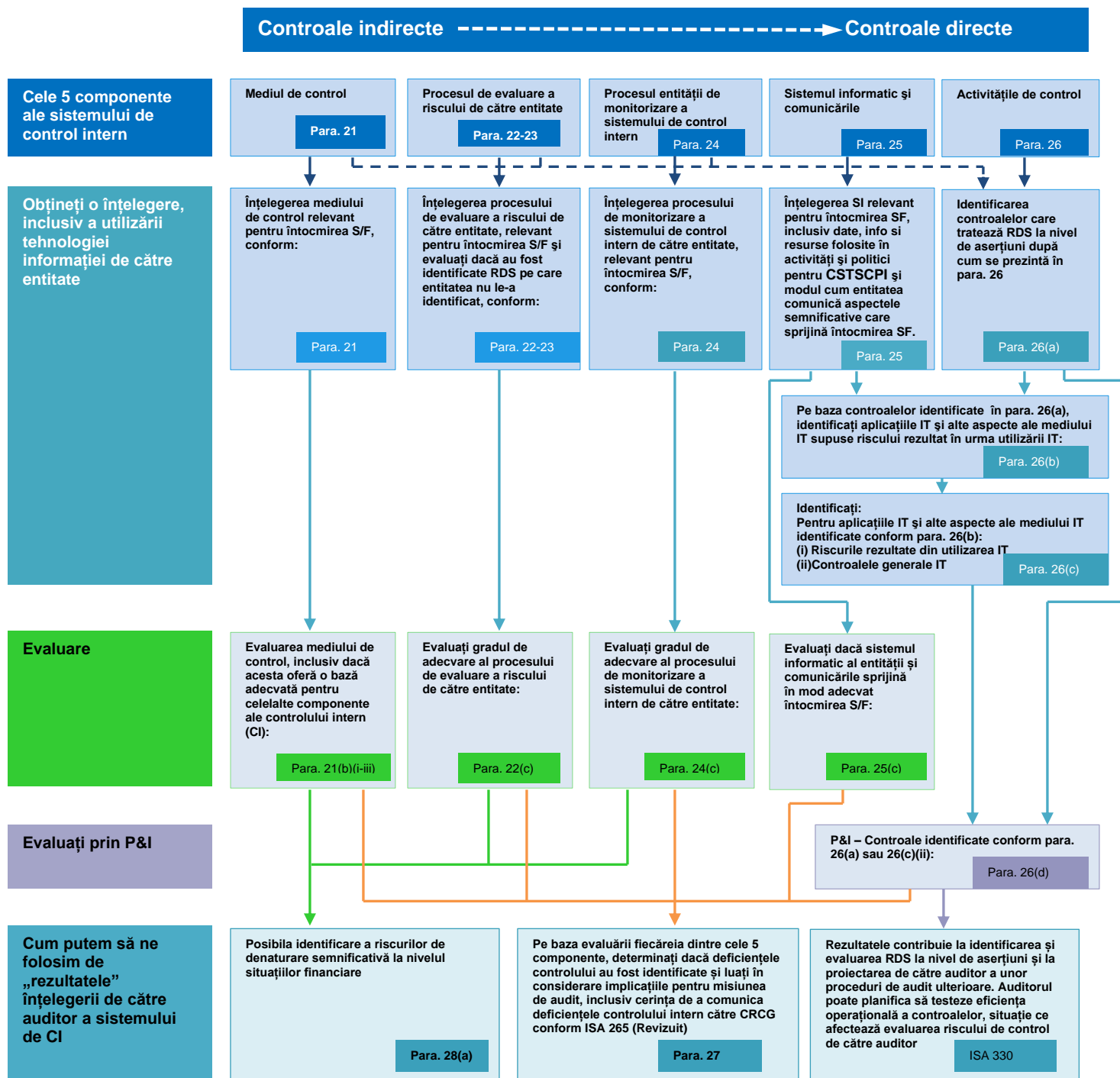
Înapoi la [Figura 1](#).

Unii auditori și-au exprimat opinia conform căreia există o lipsă de claritate cu privire la natura și nivelul de detaliu al documentației necesare pentru identificarea și evaluarea riscurilor.

Amploarea documentației este lăsată la aprecierea raționamentului auditorului – acestea sunt standarde bazate pe principii. ISA 315 (Revizuit în 2019) prevede că documentația dumneavoastră este influențată, de exemplu, de natura, dimensiunea și complexitatea entității și a sistemului său de control intern, disponibilitatea informațiilor de la entitate și metodologia și tehnologia de audit utilizate pe parcursul auditului. Nu este necesar să documentați întreaga înțelegere de către dumneavoastră a entității și a aspectelor legate de aceasta.³² Elementele cheie de înțelegere documentate le pot include pe acelea pe care v-ați bazat evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, nu vi se cere să documentați fiecare factor de risc inerent pe care l-ați luat în considerare la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune (așa cum se explică la întrebarea **N3**). În auditurile entităților mai puțin complexe, documentația de audit poate fi încorporată în documentația auditorului cu privire la strategia generală și la planul de audit.

Anexa A

Înțelegerea componentelor sistemului de control intern al entității³³



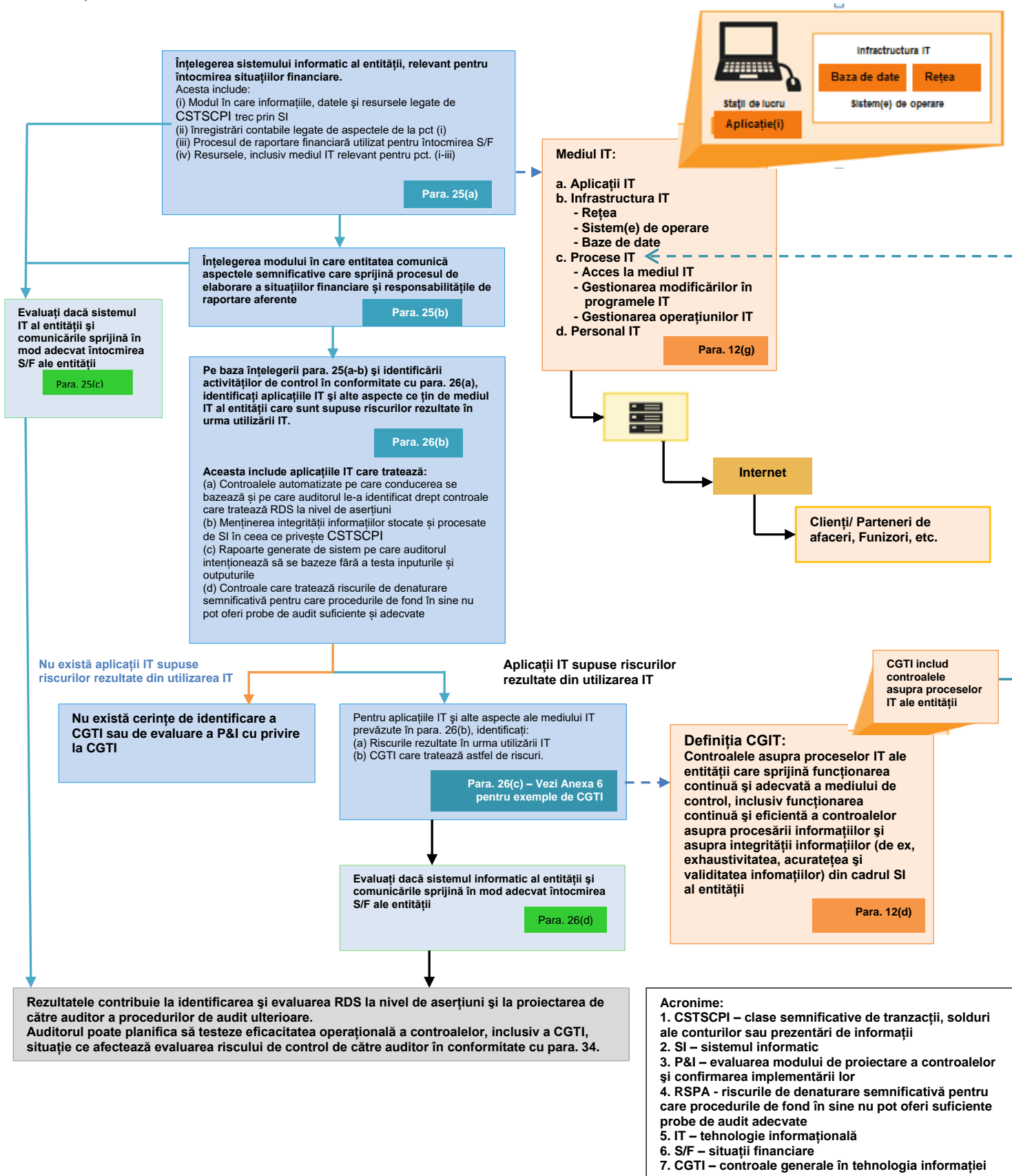
Acronime:

1. S/F – situații financiare
2. RDS – riscurile de denaturare semnificativă
3. CSTSCPI – clase semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații
4. SI – sistemul informatic
5. IT – tehnologia informației
6. CRCG – Persoanele responsabile cu governanța corporativă
7. CI – control intern
8. P&I – evaluarea modului de proiectare a controalelor și confirmarea implementării lor

33 Această figură este un extras din [Organigrama pentru înțelegerea controlului intern](#) a Consiliului pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare, publicată de Federația Internațională a Contabililor în iulie 2018 – cu numerele paragrafelor actualizate.

Anexa B

Înțelegerea utilizării sistemului IT de către entitate³⁴



34 Această figură este un extras din [Organigrama pentru înțelegerea mediului IT](#) a Consiliului pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare, publicată de Federația Internațională a Contabililor în iulie 2018 – cu numerele paragrafelor actualizate.

IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru pierderile cauzate oricărei persoane care acționează sau se abține să acționeze în baza materialului din această publicație, indiferent dacă o astfel de pierdere este cauzată din neglijență sau în alt mod.

Sigla IFAC, „Federația Internațională a Contabililor” și „IFAC” sunt mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în SUA și în alte țări.

Drepturi de autor © 2022 ale Federației Internaționale a Contabililor (IFAC). Toate drepturile rezervate. Este necesară permisiunea scrisă din partea IFAC pentru reproducerea, stocarea sau transmiterea sau pentru utilizarea acest în scopuri similare, a acestui document. Contactați

Proiectele de expunere, documentele de consultare și alte publicații IFAC sunt publicate de IFAC și sunt protejate de dreptul de autor.

Pentru mai multe informații, vă rugăm să îl contactați prin e-mail pe ChristopherArnold@ifac.org.

Acest material, Procesul de identificare și evaluare a riscurilor: Sfaturi privind implementarea ISA 315 (Revizuit în 2019), publicat de Federația Internațională a Contabililor în decembrie 2022 în limba engleză a fost tradus în limba română de Camera Auditorilor Financiari din România în martie 2023 și este utilizat cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al tuturor publicațiilor IFAC este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și exhaustivitatea traducerii sau pentru orice acțiuni care pot rezulta în urma acesteia.

Textul în limba engleză al publicației Procesul de identificare și evaluare a riscurilor: Sfaturi privind implementarea ISA 315 (Revizuit în 2019) © 2022 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al publicației Procesul de identificare și evaluare a riscurilor: Sfaturi privind implementarea ISA 315 (Revizuit în 2019) © 2023 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlu original: The Risk Identification and Assessment Process: Tips on Implementing ISA 315 (Revised 2019)

Contactați Permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, stoca sau transmite, sau pentru utilizarea în scopuri similare a acestui document.