



**Academia de Studii Economice a Moldovei
Facultatea „Contabilitate”
Departamentul „Contabilitate, audit și analiză economică”**

Dumitru GRUMEZA

Anatolie IACHIMOVSKI

AUDIT FINANCIAR

NOTE DE CURS

Chișinău--2021

CZU 657.6(075.8)

G 91

Lucrarea este aprobată de către Consiliul Facultății „Contabilitate” (proces-verbal nr.3 din 12 noiembrie 2020), Comisia Metodică a Facultății „Contabilitate” (proces-verbal nr.2 din 29 octombrie 2020) și recomandată spre editare de către Departamentul „Contabilitate, audit și analiza economică” (proces-verbal nr.2 din 24 septembrie 2020).

Recenzenți: *BÎRCĂ Aliona – dr., conf. univ., ASEM*

CAUȘ Lidia– dr., conf. univ., ASEM

GRIGOROI Lilia – dr., conf. univ., ASEM

LAPIŢKAIA Ludmila– dr., conf. univ., ASEM

DESCRIEREA CIP A CAMEREI NAŢIONALE A CĂRŢII DIN REPUBLICA MOLDOVA

Grumeza, Dumitru.

Audit financiar : Note de curs / Dumitru Grumeza, Anatolie Iachimovshi ;
Academia de Studii Economice a Moldovei, Facultatea "Contabilitate",
Departamentul "Contabilitate, audit și analiză economică". – Chișinău : ASEM,
2021. – 180 p. : fig. color, tab.

Cerințe de sistem: PDF Reader.

Referințe bibliogr.: p. 139-141. – În red. aut.

ISBN 978-9975-155-53-3 (PDF).

657.6(075.8)

G 91

© **Autori:** *GRUMEZA Dumitru , dr., conf. univ.*

IACHIMOVSKI Anatolie, dr., conf. univ.

ISBN 978-9975-155-53-3 (PDF).

© 2021. Autorii lucrării. Toate drepturile sunt rezervate. Reproducerea integrală sau parțială a textului, prin orice mijloace, fără acordul autorilor, este interzis și se pedepsește conform legii.

© **Serviciul Editorial-Poligrafic al ASEM**

CUPRINS:

CAPITOLUL 1. Definirea, esența și conținutul auditului

- 1.1. Evoluția istorică a auditului.....pag. 5
- 1.2. Noțiunea, obiectul și scopul auditului financiar.....pag. 7
- 1.3. Serviciile (misiunile) auditorilor prin prisma standardelor internaționale de audit, asigurare și servicii conexe.....pag. 10
- 1.4. Tipologia formelor (genurilor) de audit.....pag. 15

CAPITOLUL 2. Organizarea activității de audit financiar în Republica Moldova

- 2.1. Baza legislativă și normativă a activității de audit în R. Moldova.....pag. 18
- 2.2. Certificarea activității profesionale de audit.....pag. 21
- 2.3. Supravegherea activității de audit.....pag. 24

CAPITOLUL 3. Etica profesională și controlul calității serviciilor de audit

- 3.1. Obiectivele privind conduita profesională a contabililor și auditorilor.....pag. 30
- 3.2. Principiile fundamentale privind conduita profesională a auditorilor.....pag. 32
- 3.3. Controlul intern al calității serviciilor de audit.....pag. 35

CAPITOLUL 4. Acceptarea și continuarea misiunii de audit

- 4.1. Condițiile acceptării și continuării misiunii de audit.....pag. 39
- 4.2. Condițiile modificării misiunii de audit.....pag. 43
- 4.3. Responsabilitățile părților participante la procesul de audit.....pag. 45

CAPITOLUL 5. Planificarea misiunii

- 5.1. Înțelegerea și evaluarea controlului intern.....pag. 50
- 5.2. Identificarea și evaluarea riscurilor de audit.....pag. 58
- 5.3. Pragul de semnificație (materialitatea) în exercitarea unei misiuni.....pag. 64
- 5.4. Planificarea misiunii de audit a situațiilor financiare.....pag. 71

CAPITOLUL 6. Tehnici specifice auditului financiar

- 6.1. Obținerea probelor de audit în procesul de exercitare a auditului financiar.....pag. 79

Audit financiar

6.2.	Eșantionarea în auditul financiar.....	pag. 88
------	--	---------

CAPITOLUL 7. Aplicarea procesului de audit financiar

7.1.	Auditul imobilizărilor.....	pag. 93
7.2.	Auditul ciclului "Vânzări – creanțe – încasări".....	pag. 98
7.3.	Auditul ciclului "Procurări – stocuri – datorii".....	pag. 105
7.4.	Auditul ciclului "Salarii – personal".....	pag. 112
7.5.	Auditul capitalului propriu.....	pag. 116

CAPITOLUL 8. Finalizarea lucrărilor de audit

8.1.	Proceduri generale de finisare a auditului.....	pag. 118
8.2.	Perfectarea rezultatelor auditului.....	pag. 128

Bibliografie	pag. 139
--------------------	----------

Dosarul misiunii de audit	pag. 142
--	-----------------

CAPITOLUL 1.

Definirea, esența și conținutul auditului

- 1.1. Evoluția istorică a auditului.
- 1.2. Noțiunea, obiectul și scopul auditului.
- 1.3. Serviciile (misiunile) auditorilor prin prisma standardelor internaționale de audit, asigurare și servicii conexe.
- 1.4. Tipologia formelor (genurilor) de audit.

1.1. Evoluția istorică a auditului.

În societatea modernă fenomenele social-economice și consecințele lor devin tot mai complexe și, ca urmare, ele nu mai pot fi cercetate multilateral, în scopul clarificării unor aspecte, decât cu concursul unor specialiști de înaltă calificare. Acești specialiști care au o pregătire teoretică superioară, o bogată experiență practică și care sunt recunoscuți în domeniul respectiv ca persoanele de mare autoritate și competență poartă denumire de experți.

În funcție de domeniul de referință, de cunoștințele necesare pentru efectuarea lor, expertizele sunt de mai multe feluri: tehnice, medicale, psihologice, bancare, contabile. Din același motiv a apărut și termenul de „audit”.

Contabilitatea și auditul au apărut în cadrul unor civilizații foarte diferite și foarte îndepărtate unele de altele din punct de vedere istoric și geografic: sumeriană, egipteană, greacă, romană, chineză.

O sinteză a evoluției auditului este prezentată în tabelul următor:

Evoluția auditului financiar

Perioada	Solicitanții auditului	Auditorii	Obiectivele auditului
2000 î.H.-1700 d.H	Regi, împărați, biserici și instituții ale statului	Clerici sau scriitori	Pedepsirea celor care deturneză fonduri. Protejarea patrimoniului.
1700-1850	Instituții ale statului, tribunale comerciale și acționari	Contabili	Reprimarea fraudelor și pedepsirea celor care le produc. Protejarea patrimoniului.
1850-1900	Instituții ale statului și acționari	Profesioniști contabili sau juriști	Evitarea fraudelor și atestarea fiabilității bilanțului contabil.
1900-1940	Instituții ale statului și acționari	Profesioniști ai auditului și ai contabilității	Evitarea fraudelor și a erorilor și atestarea fiabilității situațiilor financiare.
1940-1970	Instituții ale statului, bănci și acționari	Profesioniști ai auditului și ai contabilității	Atestarea sincerității și regularității situațiilor financiare.
1970-1990	Instituții ale statului, terți și acționari	Profesioniști ai auditului, ai contabilității și ai consultanței	Atestarea calității controlului intern și respectarea normelor contabile și a normelor de audit.
Începând din 1990	Instituții ale statului, terți și acționari	Profesioniști ai auditului și ai consultanței	Atestarea imaginii fidele a conturilor și a calității controlului intern în concordanță cu normele.

Audit financiar

			Protejarea contra fraudei internaționale.
--	--	--	--

Etimologia cuvântului „audit” își are originea în latinescul „audiere” – a asculta și a transmite mai departe, „auditor” semnifică persoana care ascultă. În limba engleză verbul „to audit – auditing” se traduce prin a controla, a verifica, a supraveghea, a inspecta. Auditorii din Germania - persoanele care asistau la procesele de judecată, neavând dreptul de vot, în Franța auditorii participau la adunarea Consiliului de stat în perioada celui de-al doilea Imperiu. De asemenea, în Rusia prin ordinul lui Petru I în 1716 a fost creat un tip nou de funcționar militar-auditorul, p/u revizuirea proceselor de judecată din cadrul armatei rusești. Marea Britanie în anul 1844 aprobă acte normative, care obligau companiile pe acțiuni să angajeze auditul. În SUA, a. 1887 a fost fondată Asociația auditorilor.

Secolul XIX, (către finele secolului) auditul se exercita la cererea proprietarilor și finanțatorilor externi pentru confirmarea gradului de veridicitate a lucrărilor contabile și a dărilor de seamă întocmite de serviciul de evidență contabilă.

Dezvoltarea auditului și, ca o consecință a acestui fapt, apariția organizațiilor profesionale naționale și a organismelor internaționale de reglementare în domeniu au avut ca rezultat și apariția, pe lângă numărul mare de standarde, norme și recomandări și a numeroase definiții ale auditului. În continuare vom prezenta câteva definiții ale auditului financiar așa cum au fost ele enunțate de unele organizații ale profesioniștilor contabili și de organismul internațional de reglementare în domeniu.

În a doua jumătate a secolului XX auditul este definit de următoarele organizații:

- ❖ *Comitetul asociației contabililor americani pentru concepțiile de bază ale contabilității*, „Auditul – constituie procesul de obținere și evaluare obiectivă a datelor cu privire la acțiunile și evenimentele economice, pentru determinarea nivelului de corespundere a acestora unui anumit criteriu și pentru prezentarea rezultatelor utilizatorilor cointeresați”;
- ❖ *Institutul american al contabililor publici autorizați (AICPA)*: „Auditul – verificarea veridicității situațiilor financiare în ceea ce privește gradul de respectare a principiilor general-acceptate ale contabilității”;
- ❖ *Federația Internațională a experților contabili (IFAC)*: „Procesul de audit al situațiilor financiare are ca obiectiv cercetarea și verificarea informației contabile care cuprinde informația destinată organelor de conducere ale întreprinderii, informația care se comunică organelor de supraveghere și control de stat și informația care figurează în documentele destinate publicității”;

- ❖ *Ordinul Experților Contabili și Contabililor Agreți din Franța (Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrés-OECCA)*. “Examinarea la care procedează un profesionist competent și independent în vederea exprimării unei opinii motivate asupra regularității și sincerității bilanțului și a contului de rezultate ale unei întreprinderi”;
- ❖ *Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România-C.E.C.C.A.R* “Examinarea efectuată de un profesionist competent și independent în vederea exprimării unei opinii motivate asupra imaginii fidele, clare și complete a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute de întreprindere.

În R. Moldova, de-abia după anii 90 acest termen a început să fie introdus, din dorința de a alinia reglementările naționale la cele internaționale.

1.2. Noțiunea, obiectul și scopul auditului financiar.

Auditul financiar a fost definit pe plan național și internațional de diferiți autori și de diverse organisme profesionale. Indiferent de numele sub care este întâlnit, vom constata în cele ce urmează că toate definițiile auditului acoperă aceeași problematică.

Într-o manieră foarte generală, am putea spune că auditul reprezintă modalitatea prin care o persoană (interesată) este asigurată de o altă persoană (cunoscătoare, competentă și neutră sau independentă) cu privire la calitatea, condițiile și statutul unui anumit aspect, pe care acesta din urmă l-a examinat. Rolul auditului este să înlăture orice urmă de îndoială sau de dubiu pe care o are prima persoană (cea interesată de respectivul aspect).

În accepțiunea lui modernă, auditul vizează îndeosebi procesele sau sistemele de informare, reprezentând, în esență, examinarea efectuată de un profesionist asupra modului în care se desfășoară o activitate, prin raportare la criteriile de calitate specifice acestei activități. Acceptând această definiție foarte generală a auditului, trebuie în același timp să arătăm că segmentul cel mai cunoscut al auditului este auditul financiar care, așa cum am arătat anterior, a avut o evoluție paralelă cu cea a contabilității.

Din examinarea diferitelor definiții formulate de diversele organizații profesionale, a opiniilor exprimate de autori consacrați ai domeniului (îndeosebi în literatura de specialitate străină) și a experiențelor dobândite în practica auditului pe plan mondial, desprindem următoarele **concepte de bază ale auditului** în general, aplicabile evident și auditului financiar:

Audit financiar

a. În primul rând, *auditul este o examinare profesională*. Caracterul profesional al examinării se manifestă în principal prin utilizarea unei metode reprezentând demersul general, iar în cadrul acesteia folosește tehnici, proceduri și instrumente adecvate. Pe de altă parte, auditorul este un profesionist, deoarece cunoaște foarte bine activitățile și informațiile ce fac obiectul examinărilor sale și la fel de bine el stăpânește practicile și procedurile de audit. De asemenea, caracterul profesional al examinării este accentuat de existența unor organizații profesionale care au dreptul să emită norme și să controleze aplicarea lor.

b. În al doilea rând, *auditul vizează sistemele de informare*. Pot face obiect al auditării diferite tipuri de informații, respectiv informații analitice și sintetice, informații istorice și previzionale, informații interne și externe, informații cantitativ-valorice și calitative, informații standardizate și informații informale sau nestandardizate. Dar, auditul financiar rămâne indiscutabil asociat cu informația contabilă, fiind chiar una dintre componentele esențiale ale acesteia.

c. Un al treilea concept de bază al auditului este acela că auditorul financiar urmărește *exprimarea unei opinii responsabile și independente*. Opinia este responsabilă pentru că îl angajează personal pe auditor, care trebuie să rămână neutru și independent atât față de emitentul informațiilor, cât și față de utilizatorul acestora.

Din punct de vedere al conținutului, opinia unui auditor se poate limita la o simplă apreciere sau judecată de valoare, ori poate fi completată cu unele recomandări; acest lucru este evident influențat și de natura misiunii sau de mandatul primit.

d. În al patrulea rând, auditul financiar presupune *referința la anumite criterii de calitate*. În domeniul economic și cel financiar-contabil principalele criterii de calitate sunt următoarele:

- *regularitatea* – care reprezintă în esență conformitatea cu normele, principiile, standardele, regulile aplicabile cazului în speță; în vorbirea curentă se mai spune audit de conformitate;

- *sinceritatea* (sau fidelitatea) – ceea ce vrea să însemne respectarea cu bună credință a normelor, principiilor, regulilor; trebuie avut în vedere faptul că, chiar dacă este vorba de o sinceritate „obiectivă” (cea care privește informațiile și nu pe emitentul lor), aceasta are totuși și un caracter „relativ” pentru că ea este apreciată prin raportare la un oarecare limbaj și la anumite reguli;

- *eficacitatea* – care privește ansamblul criteriilor susceptibile a se combina cu cele de regularitate și sinceritate; aceste criterii vizează în principal trei elemente esențiale

Audit financiar

(cunoscute sun expresia „cei trei E”), respectiv: *economie* (de exemplu, în achiziționarea resurselor materiale și umane utilizate într-un proiect), *eficiență* (raportul dintre bunurile și serviciile produse și resursele consumate pentru acestea), *eficacitatea propriu-zisă* (măsura în care scopurile vizate sau efectele urmărite au fost cât mai bine atinse).

e. Cel de al cincilea concept de bază al auditului privește *creșterea utilității informației*.

Principalul aport pe care îl poate aduce un auditor este creșterea credibilității informației și a gradului de încredere pe care o dă utilizatorilor ei. Aceste elemente vor fi percepute atât de utilizatorii interni de informații, cât și de utilizatorii externi. Avem în vedere dubla utilitate a conturilor contabile și îndeosebi a celor anuale, respectiv:

- utilitatea internă – care privește conducerea și gestiunea întreprinderii;
- utilitatea externă – care privește informarea terților.

Auditorul trebuie să fie și să rămână constant în centrul acestor preocupări și să aprecieze corect raportul cost/eficacitate al examinării sale, ținând cont totodată de obligațiile legale, reglementare sau contractuale care cad în sarcina sa.

f. În sfârșit, în al șaselea rând, *auditul trebuie să țină seama de legislația și uzanțele din țara în care își are sediul întreprinderea auditată*.

Chiar dacă normele de audit sunt tot mai mult aliniate la standardele internaționale, particularitățile mediului de afaceri nu pot fi neglijate.

Auditul financiar constă în verificarea și certificarea situațiilor financiare de către un profesionist competent și independent (auditor), în vederea exprimării opiniei asupra realității datelor cuprinse în situațiile (rapoartele) financiare.¹

În plus, pe lângă aceste puncte de vedere, se cuvine să menționăm și abordările unor autori în ceea ce privește conceptul de audit.

Astfel, auditul se poate defini ca fiind “emiterea unei opinii motivate asupra corespondenței între existent (faptic) și criteriul de referință (referențialul)”².

Pe de altă parte, auditul este “un examen critic care permite să se verifice informațiile date de întreprindere și să se aprecieze operațiile și sistemele aplicate pentru prezentarea acestora”³.

Activitatea de audit reprezintă un aport de credibilitate a informației financiare publicate.

¹ Standardele de Audit (ISA).

² Grand, B., Verdalle, B., *Audit comptable et financier*, Ed. Economica, Paris, 1999, p. 14.

³ Raffegaue, J., Dufils, P., Ménonville, D., *L’audit financier*, Presses Universitaires de France, 1994, p.7.

Audit financiar

Actualmente, auditorul este implicat direct sau indirect în activitatea contabilității, prin controlul situațiilor financiare sau prin acordarea consultațiilor de ținere a contabilității. Auditul situațiilor financiare este activitatea reglementată atât de către Standardele Internaționale de Audit cât și de către cele naționale ale oricărui stat (dacă există standarde naționale).

De la activitatea de control a situațiilor financiare, auditul s-a extins și la alte domenii: asistenta sistemelor automatizate și informaționale, consultații juridice, fiscale etc.

1.3. Serviciile (misiunile) auditorilor prin prisma standardelor internaționale de audit, asigurare și servicii conexe.

Serviciile (misiunile) auditorului sunt diverse, mai frecvent practicate:

- ✚ misiune privind auditul situațiilor financiare;
- ✚ misiunea privind revizuirea situațiilor financiare;
- ✚ misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice;
- ✚ misiune privind examinarea informațiilor financiare prognozate;
- ✚ misiuni privind servicii conexe,
- ✚ alte servicii.

Scopul unei **misiuni de audit** este să îmbunătățească gradul de încredere al utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare. Acest lucru este obținut prin exprimarea unei opinii de către auditor cu privire la faptul dacă situațiile financiare sunt pregătite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu un cadru general de raportare financiară aplicabil. În cazul majorității cadrelor de raportare generale, opinia se referă la faptul dacă situațiile financiare sunt prezentate în mod corect, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine fidelă și corectă în conformitate cu cadrul general de raportare. Un audit efectuat în conformitate cu ISA și dispoziții etice relevante permite auditorului să își formeze acea opinie.

Ca bază pentru opinia auditorului Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) cer ca auditorul să obțină o **asigurare rezonabilă** în legătură cu faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative fie ele datorate fraudei sau erorii. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel de asigurare ridicat. Ea se obține atunci când auditorul a obținut suficiente probe adecvate de audit pentru a reduce riscurile de audit la un nivel acceptabil de scăzut (de exemplu, riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ). Totuși, asigurarea rezonabilă nu

Audit financiar

reprezintă un nivel absolut de asigurare, pentru că există limitări inerente ale unui audit care rezultă în majoritatea probelor de audit pe baza cărora auditorul trage concluzii și își bazează opinia auditorului ca fiind mai degrabă convingătoare decât concludentă.

Obiectivul unei **misiuni de revizuire a situațiilor financiare** este de a permite unui practician să obțină o asigurare limitată, în primul rând prin efectuarea de interviuri și proceduri analitice, cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, permițându-i astfel practicianului să exprime o concluzie privind măsura în care a luat cunoștință de aspecte care să îl determine să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.⁴

Obiectivul unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare diferă semnificativ de cel al unui audit executat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). O revizuire a informațiilor financiare nu furnizează o bază pentru exprimarea unei opinii cu privire la faptul că informațiile financiare oferă o imagine fidelă sau sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.

O revizuire, spre deosebire de un audit, nu este menită să obțină o asigurare rezonabilă conform căreia informațiile financiare interimare nu conțin denaturări semnificative. O revizuire poate aduce în atenția auditorului aspecte semnificative care pot afecta informațiile financiare interimare, dar nu furnizează toate probele necesare în cazul unui audit.

Exemplu de concluzie în urma derulării unei misiuni de revizuire:

Pe baza revizurii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că aceste situații financiare nu prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau nu oferă o imagine fidelă).

Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice.

Această misiune (conform ISAE 3000 (Revizuit) „Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice”) este aplicabilă pentru toți profesioniștii contabilitii din sectorul *public care sunt independenți de entitatea pentru care efectuează misiunea de asigurare.*

Misiune privind examinarea informațiilor financiare prospective.

⁴ ISRE 2400 (Revizuit), „Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice”, p. 14, a).

Audit financiar

„Informații financiare prospective” reprezintă informațiile financiare bazate pe ipoteze cu privire la evenimentele care ar putea avea loc în viitor și posibilele acțiuni ale unei entități. Natura lor este foarte subiectivă și întocmirea lor cere din plin exercitarea raționamentului profesional. Informațiile financiare prospective pot lua forma unor previziuni, a unor proiecții sau a unor combinații între acestea două, de exemplu, un an de previziuni plus cinci ani de proiecții.

O „previziune” înseamnă informații financiare întocmite pe baza prezumțiilor privind evenimentele viitoare pe care conducerea le așteaptă să aibă loc, precum și pe baza măsurilor pe care conducerea intenționează să le ia la data la care informațiile sunt întocmite (prezumții privind cea mai bună estimare).

O „proiecție” este reprezentată de informațiile financiare prognozate întocmite pe baza:

- (a) Prezumțiilor teoretice privind evenimentele viitoare și a măsurilor luate de conducere, dar care nu se așteaptă în mod necesar, să aibă loc, ca în cazul în care unele entități sunt în faza de demarare activității sau în faza unei schimbări radicale în ceea ce privește natura activității; sau
- (b) A unei combinații între prezumțiile privind cea mai bună estimare și prezumții teoretice.

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea informațiilor financiare prospective, inclusiv de identificarea și prezentarea prezumțiilor pe care acestea se bazează. Auditorului i se poate cere să examineze și să raporteze asupra informațiilor financiare prospective pentru a mări credibilitatea lor, fie în cazul în care se adresează terților, fie în scop intern.

Într-o misiune de examinare a informațiilor financiare prospective, auditorul trebuie să obțină probe suficiente și adecvate care să demonstreze dacă:⁵

- (a) Prezumțiile conducerii pentru cea mai bună estimare pe care se bazează informațiile financiare prospective nu sunt nerezonabile, și în cazul prezumțiilor teoretice, astfel de prezumții sunt consecvente cu scopul informațiilor;
- (b) Informațiile financiare prospective sunt corect întocmite pe baza prezumțiilor;
- (c) Informațiile financiare prospective sunt corect prezentate și toate prezumțiile semnificative sunt prezentate în mod adecvat, incluzând și o indicație clară dacă sunt prezumții pentru cea mai bună estimare sau prezumții teoretice; și

⁵ ISAE 3400 „Examinarea informațiilor financiare prospective”, p. 2.

Audit financiar

(d) Informațiile financiare prospective sunt întocmite pe o bază consecventă cu situațiile financiare istorice, utilizând principii contabile adecvate.

Aceasta va fi necesar auditorului pentru întocmirea raportului său și să exprime o opinie din care să reiasă dacă informațiile financiare prospective sunt corect întocmite pe baza prezumțiilor și sunt prezentate în conformitate cu cadrul de raportare financiară relevant.

Standardele Internaționale pentru *Servicii Conexes* (ISRS), presupun două tipuri de misiuni pentru auditori:

1. Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare – (ISRS4400);
2. Misiuni de compilare a situațiilor financiare – (ISRS 4410 (Revizuit)).

1. O **misiune pe baza procedurilor convenite** poate presupune ca auditorul să efectueze anumite proceduri cu privire la elementele individuale ale datelor financiare (de exemplu, datoriile comerciale, conturile de creanțe, cumpărările de la părți afiliate și vânzări și profituri ale unui segment al unei entități), la o componentă a situațiilor financiare (de exemplu, un bilanț), sau chiar la un set complet de situații financiare.

Obiectivul unei misiuni pe baza procedurile convenite îl constituie efectuarea de către auditor a procedurilor ce țin de natura unui audit la care auditorul, entitatea și oricare terțe părți îndreptățite au convenit, precum și raportarea de către auditor asupra constatărilor efective.⁶ Datorită faptului că auditorul furnizează un raport asupra constatărilor efective ale procedurilor convenite, nu este exprimată nici o asigurare. În locul acesteia, utilizatorii raportului evaluează pentru ei înșiși procedurile și constatările raportate de către auditor și conturează propriile lor concluzii care decurg din audit.

Raportul este adresat în mod strict acelor părți care au convenit asupra procedurilor ce trebuie efectuate, având în vedere că alte părți pot interpreta greșit rezultatele, deoarece nu cunosc motivele pentru efectuarea procedurilor. Cu toate acestea raportul asupra unei misiunii pe baza procedurilor convenite trebuie să descrie cu suficiente detalii scopul și procedurile convenite ale misiunii, pentru a da posibilitatea cititorului să înțeleagă natura și aria de cuprindere a activității efectuate.

Spre deosebire de misiunile de asigurare independența nu este o cerință în cazul misiunilor pe baza privind procedurilor convenite; totuși, termenii sau obiectivele unei misiuni sau standardele naționale pot cere ca auditorul să respecte cerințele de independență

⁶ ISRS 4400, „Misiuni pe baza procedurilor convenite privind informațiile financiare”, p. 4.

Audit financiar

din *Codul etic al profesioniștilor contabili* emis de IFAC. În situațiile în care auditorul nu este independent, acest fapt trebuie declarat în raportul constatărilor efective.

2. Obiectivul **misiunii de compilare** se referă la Aplicarea cunoștințelor de contabilitate și de raportare financiară de către auditor pentru a asista conducerea la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, pe baza informațiilor furnizate de către conducere.⁷ Procedurile efectuate nu sunt proiectate pentru a permite auditorului să exprime o asigurare asupra situațiilor financiare. Totuși, utilizatorii informațiilor financiare elaborate obțin unele beneficii ca rezultat al implicării auditorului, datorită faptului că serviciul a fost efectuat cu competență profesională și cu diligență cuvenită.

Însă, dacă auditorul constată că informațiile furnizate de conducerea întreprinderii sunt incorecte, incomplete sau nesatisfăcătoare, trebuie să prevadă punerea în lucru a procedurilor de audit și să ceară conducerii să furnizeze informații complementare; dacă aceasta refuză, auditorul trebuie să întrerupă misiunea.

O misiune de compilare va include, în mod obișnuit, întocmirea situațiilor financiare (poate fi vorba sau nu de un set complet de situații financiare) dar, de asemenea, poate include colectarea, clasificarea și sintetizarea altor informații financiare.

Independența nu este o cerință a misiunii de compilare. Totuși, în cazul în care auditorul nu este independent, acest lucru se va prezenta în raportul acestuia. În toate circumstanțele în care numele unui auditor este asociat cu informațiile financiare elaborate de acesta, respectivul auditor trebuie să emită un raport.

Informațiile financiare compilate de auditor trebuie să conțină, pe fiecare pagină a informațiilor financiare sau pe prima pagină a setului complet al situațiilor financiare, o referință cum ar fi „Neauditat”, „Elaborat fără audit sau revizuire”, sau „A se avea în vedere raportul de compilare”. Raportul de compilare nu oferă nici un tip de asigurare cu privire la situațiile financiare întocmite de auditor.

De asemenea, se prestează și **alte servicii de audit**: auditul cu obiectiv special, consultații profesionale financiare, juridice, etc.

⁷ ISRS 4410 (Revizuit), „Misiuni de compilare”, p.16.

1.4. Tipologia formelor (genurilor) de audit

În funcție de modul de organizare a activității de audit se disting tipurile de audit intern și extern:

Auditul intern reprezintă o evaluare sau monitorizare organizată de către conducerea unei entități sub forma unui serviciu privind examinarea sistemelor proprii de contabilitate și de control intern. Auditul intern este, practic, o activitate independentă de asigurare obiectivă și consultativă destinată să adauge valoare și să antreneze îmbunătățirea activității unui organism, pe care îl susțin în îndeplinirea obiectivelor printr-o abordare sistematică și ordonată a evaluării și creșterii proceselor de gestionare a riscului de control și de conducere.

Ca activitate independentă, auditul intern se referă atât la independența funcției de audit intern în raport cu activitățile auditate, cât și la obiectivitatea auditorilor interni. Astfel, prin statutul organizatoric, funcția de audit intern trebuie să fie de natură a permite îndeplinirea independentă a raționamentului pe care auditorii interni trebuie să-l mențină în desfășurarea auditărilor.

Rolul esențial al auditului intern este de a acorda asistență personalului organismului auditat în îndeplinirea responsabilităților, oferind conducerii asigurarea că politicile, procedurile și controalele efectuate în scopul evitării erorilor umane și combaterii fraudelor sau acțiunilor greșite, acționează eficient.

Auditorii interni procedează la evaluarea riscurilor, analiza operațiunilor și verificărilor efectuate, astfel încât, pornind de la rezultatele auditurilor efectuate, să furnizeze analize obiective, cu indicarea punctelor slabe și formularea de recomandări de ameliorare a situației.

Auditul extern este efectuat de un profesionist independent și răspunde nevoilor terților și entității auditate în ceea ce privește gradul de încredere care poate fi acordat tranzacțiilor și situațiilor financiare ale acestuia (auditul de atestare financiară), respectarea reglementărilor legale, statutelor, regulamentelor și deciziilor manageriale (auditul conformității sau legalității), precum și respectarea principiilor economicității, eficienței și eficacității în activitatea desfășurată (auditul performanței).

Auditorii externi independenți, fie persoane fizice, fie persoane juridice (companii de audit) nu sunt angajați permanenți ai organizațiilor, entităților ale căror declarații, situații financiare sau de altă natură sunt auditate, chiar dacă primesc o remunerare pentru serviciile prestate. Ei oferă servicii de audit pe baza unor contracte de prestări servicii.

Audit financiar

Deosebirile existente între auditul intern și auditul extern.

Așa cum de altfel s-a arătat, auditul intern se deosebește de auditul extern, în literatura de specialitate fiind reținute un număr de opt diferențe:

1. În ceea ce privește statul este deja lucru cunoscut că auditul intern face parte din personalul întreprinderii, auditorul extern este un prestator de servicii independent din punct de vedere juridic.

2. În ceea ce privește beneficiarii auditului, auditul intern lucrează în folosul responsabililor întreprinderii – manageri, Consiliul de administrație, iar auditorul extern lucrează în folosul tuturor utilizatorilor informației contabile (acționari, salariați, statul, băncile, organismele de bursă, debitori, furnizori, clienți, etc.).

3. În ceea ce privește obiectivele auditului în timp ce obiectivul auditului intern este să aprecieze bunul control asupra activității întreprinderii (dispozitive de control intern) și să recomande acțiunile necesare pentru îmbunătățirea acestuia, obiectivele auditului extern este să certifice:

- regularitatea;
- sinceritatea;
- imaginea fidelă a calculelor, rezultatelor și situațiilor financiare.

4. În ceea ce privește domeniul de aplicare a auditului ținând cont de obiectivele sale, domeniul de aplicare al auditului extern înglobează tot ceea ce participă la determinarea rezultatelor, la elaborarea situațiilor financiare și numai la aceasta, însă în toate funcțiile întreprinderii. Un auditor extern care și-ar limita observațiile și investigațiile la sectorul contabil ar face o activitate incompletă. Acest lucru este bine știut de profesioniștii care explorează toate funcțiile întreprinderii și toate sistemele de informare care participă la determinarea rezultatului și această cerință este din ce în ce mai puternică pe măsură ce se dezvoltă preluarea datelor de la sursă.

Domeniul de aplicare a auditului intern este mult mai vast deoarece include nu numai toate funcțiile întreprinderii ci și toate dimensiunile lor. Exemplu, dacă se face o apreciere asupra utilizării unui anumit material în producție sau o apreciere din punct de vedere calitativ a modalităților de recrutare a personalului de conducere, aceasta intră în domeniul de aplicare a auditului intern și nu se încadrează în cel al auditului extern.

5. În ceea ce privește prevenirea fraudei: auditul extern se preocupă de orice fraudă de îndată ce aceasta are, sau se presupune că are o influență asupra rezultatelor. În schimb o

Audit financiar

fraudă care se referă de exemplu la confidențialitatea dosarelor personalului este problema auditului intern și nu a auditului extern.

6. În ceea ce privește independența se înțelege de la sine că această independență nu este de același tip. Independența auditorului extern este cea a titularului unei profesii liberale, este juridică și statutară, cea a auditorului intern are restricțiile analizate și stabilite între angajator și angajat.

7. În ceea ce privește periodicitatea auditurilor:

- auditorii externi își efectuează în general misiunile în mod intermitent și în momente propice certificării conturilor, la sfârșitul trimestrului, la sfârșitul anului. În afara acestor perioade ei nu sunt prezenți cu excepția anumitor Grupuri Mari ale căror afaceri importante impun prezența permanentă a unei echipe pe tot parcursul anului, această echipă mărindu-se considerabil în perioada de încheiere a conturilor;

- auditorul intern lucrează în permanență în întreprinderea sa, având misiuni planificate în funcție de gradul de risc și care îl preocupă cu aceeași intensitate oricare ar fi perioada respectivă. Dar să observăm de asemenea că auditorul extern este în legătură cu aceiași interlocutori din cadrul acelorași servicii, în timp ce auditorul intern schimbă mereu interlocutorii. Așadar, din punct de vedere relațional, auditul intern este permanent, iar auditul extern periodic.

8. În ceea ce privește metoda (a opta diferență):

Auditorii externi își efectuează lucrările după metode verificate pe bază de comparații, analize, inventare.

Metoda auditorilor interni este specifică și originală, ea se supune unor reguli precise care trebuie respectate dacă vrem ca activitatea să fie clară, completă și eficace.

Așadar, diferențele dintre cele două funcții sunt precise și bine delimitate, nu s-ar putea crea confuzii în privința lor. Însă ele nu trebuie subestimate căci aprecierea și buna aplicare a complementarității lor înseamnă pentru întreaga organizație o garanție de eficacitate.

CAPITOLUL 2.

Organizarea activității de audit financiar în Republica Moldova.

- 2.1. Baza legislativă și normativă a activității de audit în R. Moldova.
- 2.2. Certificarea activității profesionale de audit.
- 2.3. Supravegherea activității de audit financiar.

2.1. Baza legislativă și normativă a activității de audit în R. Moldova

Hotărârea nr. 648 din 19 noiembrie 1991 aprobată de Guvernul Republicii Moldova este primul act normativ al R. Moldova care a reglementat activitatea de audit din țară. Prevedea înregistrarea statutului Camerei de auditing din Republica Moldova, obliga organizațiile de audit să dispună de înregistrarea de stat și de licență pentru activitatea de audit și să fie membre ale Camerei de auditing din Republica Moldova. Camerei de auditing ia revenit funcția de a organiza examenele de acordare a certificatului de calificare pentru lucrătorii organizațiilor de audit din Republica Moldova, iar Ministerului finanțelor, în baza deciziei Camerei de auditing, i se oferă dreptul de a elibera licențe organizațiilor de audit, certificate de calificare lucrătorilor, care au susținut cu succes examenele respective. De asemenea prin această Hotărâre s-a luat decizia ca începând cu 1 ianuarie 1992 organizațiile, întreprinderile, alte persoane juridice indiferent de forma de proprietate și tipul de activitate, a căror număr mediu scriptic de lucrători este mai mare de 10 persoane și cu un volum de vânzări ce depășește 100 mii ruble, erau obligate să angajeze organizațiile de audit pentru a le certifica autenticitatea situațiilor financiare anuale.

Prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 730 din 28 septembrie 1994 a fost elaborat Regulamentul provizoriu cu privire la activitatea de audit din Republica Moldova, în care se prevedea că acest act normativ își va păstra valabilitatea până la aprobarea de către Parlamentul Republicii Moldova a Legii „Despre activitatea de audit”. Conform prevederilor acestui Regulament, începând cu anul 1994, subiecții economici a căror volum de vânzări anuale depășea 2500 salarii minimale, erau obligați să certifice rapoartele contabile (financiare) prin angajarea serviciilor de audit. De asemenea acest Regulament explica așa termeni ca: activitatea de audit; verificarea de audit obligatorie; verificarea de audit din inițiativă. Regulamentul mai conține drepturile, obligațiile și responsabilitățile entităților de

Audit financiar

audit, Camerei de auditing din Republica Moldova, obligațiile conducătorilor și altor persoane responsabile de activitatea economică a subiectului economic. În el la fel s-a precizat modalitatea de formulare a rezultatelor verificărilor de audit, cazurile când verificările de audit nu pot fi exercitate de către entitățile de audit.

În perioada a.1996-2007 activitatea de audit din Republica Moldova a fost reglementată prin Legea nr. 729-XII „Despre activitatea de audit” aprobată de Parlamentul Republicii Moldova la 15 februarie 1996.

O dată cu adoptarea acestei legi a fost desființată Camera de auditing. După părerea multor auditori, această decizie a fost una greșită.

Prin legea nouă (Legea nr. 729-XII din 1996) se impune crearea Asociației organizațiilor de audit (cu funcții restrânse). Care, din păcate, n-a putut să devină o alternativă a Camerei de auditing cel puțin din următoarele considerente:

1. Cadru legal neclar (au apărut mai multe Asociații, care pretindeau la funcțiile legale).
2. În lege nu era stipulată obligativitatea organizațiilor de audit și a auditorilor financiari de a fi membri ai acestei Asociații.
3. Organele abilitate de stat n-au întreprins măsurile necesare (în situația creată) pentru a modifica norma legală și/sau pentru a organiza organizațiile de audit într-o singură Asociație.

Din aceste motive, această normă legală foarte importantă pentru autoreglementarea activității de audit n-a funcționat pe parcursul întregii perioade de funcționare a Legii din anul 1996 (1996-2007). Majoritatea companiilor de audit au activat în această perioadă în baza unor principii interne de organizare a controlului calității lucrărilor de audit (bazate pe înțelegerea personală a acestor activități), controlul extern al calității n-a fost organizat.

În anul 2000 au fost publicate Standardele Naționale de Audit (intrate în vigoare pentru perioadele începând cu 01 ianuarie 2001). Aceste standarde au fost elaborate în baza ISA varianta anilor 1998-1999. Înțelegerea și implementarea acestor standarde, de asemenea, a fost lăsată pe înțelegerea personală a fiecărui auditor (companie de audit).

Ulterior, auditul a fost reglementat prin Legea privind activitatea de audit nr.61 din 16.03.2007, care definește *activitate de audit* - activitate de întreprinzător care constă în prestarea de servicii profesionale, efectuate pe bază de contract, pentru exprimarea opiniei asupra veridicității situațiilor financiare în conformitate cu prezenta lege și cu legislația în domeniu.

Audit financiar

Începând cu 2013 activitatea de audit din R. Moldova (în urma abrogării Standardelor Naționale de Audit) se conduce de prevederile Standardelor Internaționale de Audit (Standardele Internaționale de Control al Calității, de Audit, pentru misiunile de examinare, certificare și servicii conexe, emise de Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare).

În prezent activitatea de audit este reglementată de **Legea privind auditul situațiilor financiare 271 din 15.12.2017**, care a intrat în vigoare începând cu 01.01.2019, lege care transpune parțial Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului.

Legea nr.271/2017 definește activitatea de *audit* - examinare independentă a situațiilor financiare, a situațiilor financiare consolidate și a altor informații, aferente acestora, ale entității auditate pentru exprimarea unei opinii profesioniste a auditorului asupra corespunderii lor, sub toate aspectele semnificative, cerințelor stabilite față de aceste rapoarte.

Activitatea de audit din R. Moldova este reglementată de către următoarele instituții de stat:

- Ministerul Finanțelor;
- Consiliul de Supraveghere Publică a Auditorilor;
- Banca Națională;
- Comisia Națională a Pieței Financiare;

Ministerul Finanțelor este responsabil de acceptarea, de publicarea standardelor de audit, a standardelor de control al calității, a standardelor conexe și a Codului etic în Monitorul Oficial al Republicii Moldova și de plasarea acestora pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor. Standardele de audit, standardele de control al calității, standardele conexe și Codul etic se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova periodic, în funcție de volumul actualizărilor efectuate. Standardele de audit, standardele de control al calității, standardele conexe, Codul etic și actualizările aferente se plasează pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor în termen de o lună de la data recepționării acestora.⁸

De asemeni Ministerul Finanțelor are următoarele atribuții:

⁸ Art. 35, Legea privind auditul situațiilor financiare 271 din 15.12.2017, //Monitorul Oficial 7-17, 12.01.2018.

Audit financiar

- a) elaborează, aprobă și publică acte normative de reglementare a auditului în sectorul corporativ;
- b) reprezintă interesele Republicii Moldova în organizațiile internaționale în domeniul auditului;
- c) acordă asistență metodologică în domeniul auditului în sectorul corporativ;
- d) colaborează cu Consiliul în activitatea de reglementare a auditului, inclusiv prin schimb reciproc de informații;
- e) avizează proiectele actelor normative elaborate de către Consiliu.

La moment în R. Moldova sunt 3 asociații profesionale active ale auditorilor:

- Asociația Obștească “Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova” (Asociația obștească ACAP RM),
- Asociația Obștească ”Asociația Auditorilor și Entităților de Audit - AFAM” și
- Asociația Auditorilor și Consultanților în Management din Republica Moldova AO „Ecofin-Consult”.

Cu toate acestea atât auditorii, cât și firmele de audit nu sunt obligate prin lege să fie membri ai unei organizații profesionale.

2.2. Certificarea activității profesionale de audit.

Legea privind auditul situațiilor financiare 271 din 15.12.2017 stabilește cadrul juridic privind organizarea auditului de către entitățile de audit, reglementează exercitarea profesiei de auditor, supravegherea auditului, precum și cerințele specifice auditului entităților de interes public.

Auditor – persoana fizică care deține certificat de calificare al auditorului și care este înregistrată în Registrul Public al Auditorilor.

Pentru atribuirea calității de auditor (obținerea certificatului de calificare), candidații (persoane fizice), trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- 1) de a susține examenul de calificare (Comisia de certificare a auditorilor) la următoarele discipline:
 - a) auditul:
 - cerințele legislative în domeniul auditului;
 - standardele de audit;
 - standardele de control al calității;

Audit financiar

- Codul etic;
 - b) contabilitatea financiară:
 - principiile și bazele contabilității;
 - cerințele legislative privind contabilitatea și raportarea financiară;
 - standardele de contabilitate;
 - c) contabilitatea managerială:
 - contabilitatea costurilor;
 - principiile de bază ale gestionării entității;
 - d) managementul financiar:
 - analiza financiară;
 - gestionarea riscurilor și controlul intern;
 - economia afacerilor, economia generală și financiară;
 - matematica și statistica;
 - e) dreptul:
 - legislația muncii, a asigurărilor sociale și medicale;
 - legislația fiscală, civilă și comercială;
 - legislația privind insolabilitatea și procedurile similare;
 - f) gestiunea tehnologiilor informaționale și a sistemelor computerizate.
- 2) dețin diplomă de studii superioare în domeniul economic sau în cel juridic (diploma de studii superioare de licență, recunoscută și echivalată de către Ministerul Educației, Culturii și Cercetării al Republicii Moldova, în cazul efectuării studiilor peste hotare).
- 3) au o vechime în muncă de cel puțin 3 ani în domeniul economico-financiar sau juridic, dintre care cel puțin 2 ani în calitate de stagiar în audit;
- Prin derogare de la punctul 3, sânt admise la examen persoanele fizice care au o vechime în muncă de cel puțin 15 ani în domeniul economic sau în cel juridic.
- 4) să nu aibă antecedente penale.
- 5) posedă limba română

Examenul de calificare se organizează de Consiliul de Supraveghere Publică a Auditorilor, iar examinarea se efectuează de Comisia de certificare din cadrul Consiliului. În calitate de observatori pot participa reprezentanți ai Ministerului Finanțelor și ai altor organe centrale de specialitate ale administrației publice, asociațiilor auditorilor, contabililor și entităților de audit.

Audit financiar

Pretendenții care nu au susținut examenul la unele discipline pot fi admiși să repete examenul prima dată – peste 6 luni și a doua oară – peste un an după încercarea anterioară, cu respectarea termenului limită de până la 3 ani, care începe să curgă din ziua în care candidatul a susținut examenul la una din discipline.

Persoana care a susținut examenul pentru obținerea calificării profesionale de auditor primește *Certificat de calificare al auditorului*. Termenul de valabilitate a certificatului este nelimitat.

Persoanele care au obținut certificatul de calificare al auditorului, la cerere urmează a fi înscrși în *Registrul public al auditorilor*, care cuprinde informații cum ar fi: numărul curent al înscrierii, data înregistrării, numărul individual al auditorului, numele și prenumele auditorului, seria, numărul și data eliberării certificatului de calificare al auditorului, date privind instruirea profesională a auditorului, date privind încetarea activității auditorului, date privind suspendarea certificatului de calificare al auditorului, date privind retragerea certificatului de calificare al auditorului și altele.

Registrul este ținut de către Consiliu în limba română, în formă electronică, și se actualizează în funcție de modificările intervenite. Extrasul din Registrul public al auditorilor, se plasează lunar pe pagina web oficială a Consiliului⁹.

Certificatul de calificare al auditorului se retrage de către Consiliu în cazul în care:

- a) certificatul a fost obținut pe bază de documente false ori au fost depistate date neautentice în documentele prezentate – de la data adoptării deciziei de retragere;
- b) titularul certificatului a fost recunoscut vinovat de comiterea cu intenție a unei infracțiuni – de la data la care hotărârea judecătorească devine irevocabilă;
- c) titularului certificatului i s-a aplicat ca măsură disciplinară retragerea certificatului – de la data adoptării deciziei privind aplicarea măsurii disciplinare.

Activitatea auditorului se suspendă de către Consiliu în cazul în care acesta:

- a) deține o funcție publică incompatibilă cu efectuarea auditului, conform legislației;
- b) depune o cerere de suspendare a activității sale – de la data depunerii acesteia sau de la o dată ulterioară indicată în cerere;
- c) are aplicată măsura disciplinară (de suspendare) – de la data adoptării deciziei.

În caz de retragere a certificatului de calificare al auditorului, auditorul este radiat din Registrul public al auditorilor. De asemeni, orice raport al auditorului întocmit în perioada pentru care i s-a suspendat activitatea este declarat nul de către Consiliu.

⁹ <https://cspa.md/extras-din-registrul-public-al-auditorilor>;

Entitatea de audit poate fi constituită sub formă de societate cu răspundere limitată (SRL) sau societate pe acțiuni (SA). Peste 50% din capitalul social al entității de audit aparțin auditorilor și/sau entităților de audit rezidente sau nerezidente. La cerere entitatea de audit urmează a fi înscrisă în Registrul public al entităților de audit. Un extras din Registrul public al entităților de audit, se plasează lunar pe pagina web oficială a Consiliului.¹⁰

2.3. Supravegherea activității de audit.

Supravegherea și controlul extern al calității activității de audit sunt exercitate de **Consiliul de supraveghere publică a auditului** (care își desfășoară activitatea în conformitate cu prevederile legii¹¹ și ale Regulamentului de activitate al Consiliului¹²) fiind o instituție publică autonomă, cu statut de persoană juridică, responsabilă pentru supravegherea publică a auditului. Consiliul dispune de un buget autonom, de conturi bancare în contul unic trezorerial al Ministerului Finanțelor și își desfășoară activitatea în baza principiilor de autogestiune.

Consiliul este finanțat din plățile și cotizațiile efectuate de auditori și de entitățile de audit, din subvenții de la bugetul de stat primite prin intermediul Ministerului Finanțelor și din alte surse prevăzute de legislație.

Organele de conducere ale Consiliului sânt *Comitetul de supraveghere a auditului* (în continuare – Comitet) și *directorul executiv* (în continuare – director). Componența nominală a comitetului se aprobă pe un termen de 3 ani. Acesta este format din 7 membri nepracticieni care posedă cunoștințe în domeniul economic sau în cel juridic și are următoarea componență: 2 reprezentanți ai Ministerului Finanțelor, un reprezentant al Băncii Naționale a Moldovei, un reprezentant al Curții de Conturi, un reprezentant al Comisiei Naționale a Pieței Financiare, un reprezentant al mediului de afaceri și un reprezentant al mediului academic specializat în audit.

Comitetul are următoarele atribuții:

- a) adoptă decizii în vederea exercitării funcțiilor Consiliului;
- b) examinează și aprobă proiectul bugetului, executarea bugetului, planul anual de activitate, planul semestrial de control extern al calității, raportul anual de activitate ale Consiliului;

¹⁰ <https://cspa.md/extrasul-din-registrul-public-al-entitatilor-de-audit>;

¹¹ Legea privind auditul situațiilor financiare 271 din 15.12.2017, //Monitorul Oficial 7-17, 12.01.2018.

¹² H.G. Nr. 807 din 20.08.2018 pentru aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului. //Monitorul Oficial 807, 20.08.2018.

Audit financiar

- c) organizează concursul pentru suplinirea funcției de director;
- d) numește și eliberează din funcție directorul;
- e) numește în funcție, pe bază de concurs, și eliberează din funcție personalul Consiliului;
- f) aprobă statele de personal ale Consiliului;
- g) examinează experiența acumulată de către persoanele scutite de la stagiul în audit;
- h) stabilește mărimea tarifelor pentru serviciile prestate în conformitate cu legislația;
- i) are alte atribuții prevăzute de Regulamentul de activitate al Consiliului.

Directorul executiv al Consiliului are următoarele atribuții:

- a) reprezintă Consiliul în relațiile cu autoritățile publice, cu persoanele fizice și juridice din țară și din străinătate;
- b) organizează activitatea Consiliului;
- c) asigură executarea deciziilor comitetului;
- d) administrează patrimoniul Consiliului;
- e) alte atribuții prevăzute de Regulamentul de activitate al Consiliului.

Controlul extern efectiv este efectuat de specialiștii privind controlul extern al calității auditului (în continuare – specialiștii CEC) din cadrul Instituției Publice „Consiliul de supraveghere publică a auditului”.

Activitatea specialiștilor CEC se bazează pe următoarele principii:

- a) confidențialitate;
- b) independență și obiectivitate;
- c) legalitate și integritate;
- d) competență și responsabilitate;
- e) neafilierea specialiștilor CEC față de entitatea de audit verificată (soțul/soția, rudele de gradul al II-lea, inclusiv afinii de gradul I, nu sînt auditori, acționari/asociați, membri ai organului executiv al entităților de audit verificate), fapt confirmat prin declarația pe propria răspundere.

Specialiștii CEC au dreptul:

- a) să notifice Directorul, în caz de neprezentare a informațiilor sau explicațiilor necesare de către entitatea de audit sau de intervenție a acesteia în procesul desfășurării controlului extern;
- b) să solicite informații, acte și documente pentru efectuarea controlului extern, explicații verbale și scrise referitoare la aspectele apărute pe parcursul controlului extern;

Audit financiar

- c) să solicite Directorului atragerea specialiștilor cu un înalt nivel de calificare din domeniul economic sau juridic în vederea soluționării problemelor examinate în cadrul controlului extern la entitatea de audit;
- d) să participe la efectuarea controlului extern la entitatea de audit doar după expirarea a cel puțin 3 ani de la încetarea de a mai fi partener, auditor sau angajat la această entitate de audit.

Specialiștii CEC sânt obligați:

- a) să efectueze controlul extern în conformitate cu prevederile prezentului Regulament și ale legislației;
- b) să semneze cu entitatea de audit declarația de confidențialitate,;
- c) să semneze declarația pe propria răspundere privind neafilierea față de entitatea de audit verificată (soțul/soția, rudele de până la gradul al II-lea, inclusiv afinii de gradul I, nu sânt auditori, acționari/asociați, membri ai organului executiv al entităților de audit verificate);
- d) să renunțe la efectuarea controlului extern dacă pe durata efectuării controlului extern se constată încălcarea principiului independenței sau neafilierii în raport cu entitatea de audit;
- e) să respecte conținutul metodologiei privind efectuarea controlului extern;
- f) să prezinte entității de audit actul de control preliminar, până la emiterea Actului de control și să discute cu conducerea entității de audit prevederile Actului de control preliminar, după caz;
- g) să definitiveze și să prezinte Actul de control Directorului;
- h) să-și ridice nivelul de calificare în domeniul relevant pentru controlul extern al calității auditului, urmând cursuri de instruire cu durata totală de 20 de ore academice anual.

Controlul extern se efectuează de către Consiliu în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului pentru a preveni, detecta și corecta neconformități în procesul efectuării auditului situațiilor financiare, precum și în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de:

- a) entitate de audit;
- b) misiune de audit.

Consiliul verifică modul în care entitatea de audit respectă prevederile Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271/2017, standardelor de audit, standardelor de control al calității, codului etic al profesioniștilor contabili și altor acte normative aferente auditului.

Audit financiar

După modul de efectuare, controalele externe pot fi:

- a) planificate;
- b) la solicitarea entității de audit;
- c) la decizia Comitetului de supraveghere a auditului.

Controlul extern planificat se efectuează în baza Planului semestrial de control extern, aprobat de către Comitet. Fiecare entitate de audit este supusă controlului extern planificat cel puțin o dată la 6 ani, iar entitățile de audit care efectuează auditul la entitățile de interes public – cel puțin o dată la 3 ani.

Controlul extern la solicitarea entității de audit se desfășoară în temeiul solicitării parvenite de la entitatea de audit. În funcție de resursele disponibile și reieșind din Planul semestrial de control extern, Directorul analizează cererile parvenite și comunică entității de audit, dacă cererea a fost aprobată.

Controlul extern la decizia Comitetului se efectuează în temeiul autosesizării, informațiilor sau sesizărilor parvenite de la terțe părți.

Actul de control include, următoarele elemente obligatorii:

- a) informații generale privind entitatea de audit;
- b) perioada în care s-a efectuat controlul extern;
- c) perioada acoperită de controlul extern și locul desfășurării;
- d) ordinul de delegare în baza căruia s-a efectuat controlul extern;
- e) numele, prenumele specialiștilor Consiliului implicați în procesul controlului extern;
- f) numele, prenumele și datele de identificare ale auditorilor, care au participat la misiunile de audit supuse controlului extern; ale auditorului desemnat responsabil de către entitatea de audit pentru controlul intern al calității auditului; ale auditorilor/partenerilor desemnați responsabili de către entitatea de audit pentru misiunile de audit, supuse controlului extern, emiterea raportului auditorului și întocmirea dosarului de audit;
- g) tipul controlului extern;
- h) calificativul atribuit entității de audit în rezultatul evaluării sistemului de asigurare a calității auditului;
- i) aria de cuprindere a controlului extern, descrierea neconformităților constatate, concluziile, recomandările și termenele de remediere a neconformităților constatate;
- j) prezentarea altor aspecte identificate cum ar fi, de exemplu, comunicările cu comitetul de audit al entității auditate, evoluții în comparație cu controlul extern precedent;
- k) comentariile entității de audit, după caz;

Audit financiar

- l) data întocmirii Actului de control;
- m) semnătura specialiștilor CEC;
- n) semnătura conducătorului entității de audit.

Specialiștii CEC concluzionează în Actul de control dacă sistemul de asigurare a calității auditului la entitatea de audit este:

- a) foarte bun – nu au fost depistate neconformități și nu sunt necesare măsuri de remediere;
- b) bun – neconformitățile depistate sunt minore, atât individual cât și cumulate cu alte neconformități; sunt necesare măsuri de remediere minore/neînsemnate;
- c) satisfăcător – cumulat, neconformitățile depistate sunt importante; sunt necesare măsuri de remediere ;
- d) nesatisfăcător – neconformitățile depistate sunt semnificative, atât individual cât și cumulate cu alte neconformități; sunt necesare măsuri de remediere importante.

Directorul pregătește și prezintă membrilor Comitetului nota informativă privind rezultatele controlului extern, efectuat la entitatea de audit împreună cu actul de control nu mai târziu de 10 zile lucrătoare de la data semnării Actului de control. Nota informativă va include, de asemenea, recomandarea privind măsurile disciplinare ce pot fi aplicate entității de audit și/sau auditorului/partenerului.

În urma constatării neconformităților ca urmare a efectuării controlului extern, Comitetul aplică auditorilor și entităților de audit măsurile disciplinare, cum ar fi:

- a) avertisment scris;
- b) muștrare scrisă;
- c) declararea raportului auditorului ca fiind necorespunzător cerințelor prezentei legi și standardelor de audit;
- d) suspendarea activității entității de audit sau a auditorului pentru efectuarea auditului pe o perioadă cuprinsă între 1 și 3 ani;
- e) retragerea certificatului de calificare al auditorului;
- f) radierea entității de audit din Registrul public al entităților de audit.

Entităților de audit și auditorilor li se aplică măsuri disciplinare în urma:

- a) efectuării auditului concomitent cu alte servicii (servicii de contabilitate, consultanță, etc).;
- b) comiterii încălcărilor în procesul efectuării auditului, inclusiv a lipsei probelor de audit pentru emiterea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului;

Audit financiar

- c) nerespectării prevederilor legate de constituirea entității de audit;
- d) neachitării plăților și a cotizațiilor prevăzute;
- e) constatării unor neconformități în urma efectuării controlului extern al calității;
- f) încălcării cerințelor de instruire profesională continuă;
- g) neprezentării raportului privind transparența și a raportului privind respectarea procedurilor de control al calității auditului;
- h) neplasării pe pagina web oficială proprie a raportului privind transparența;
- i) alte situații prevăzute de legislație.

Comitetul aplică măsurile disciplinare ținând cont de gravitatea și durata încălcării, de circumstanțele în care a fost comisă încălcarea și gradul de răspundere a persoanei, de activitatea și comportamentul anterior al auditorului/partenerului sau al entității de audit, inclusiv de existența unor încălcări anterioare.

Decizia Comitetului privind aplicarea măsurilor disciplinare poate fi contestată în instanța de contencios administrativ, conform legislației.

CAPITOLUL 3.

Etica profesională și controlul calității serviciilor de audit.

- 3.1. Obiectivele privind conduita profesională a contabililor și auditorilor.
- 3.2. Principiile fundamentale privind conduita profesională a auditorilor.
- 3.3. Controlul intern al calității serviciilor de audit.

3.1. Obiectivele privind conduita profesională a contabililor și auditorilor

În societatea modernă termenului de *profesionist* sau *expert* i se atribuie un sens specific, adică i se atribuie un comportament mai riguros decât celorlalți membri din societate.

Însăși termenul de *profesionist* presupune o responsabilitate în ceea ce privește comportamentul acestuia, responsabilitate ce nu se referă doar la cea personală, ci mai mult față de public (de utilizatorii de informații). Un auditor își asumă o responsabilitate față de public, față de clientul său și față de colegii săi de meserie.

Principalul motiv în ceea ce privește existența unui nivel înalt al conduitei profesionale în audit constă în nevoia de a obține încrederea publicului în calitatea serviciilor de audit prestate, indiferent de persoana care le prestează.

Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)¹³ prezintă scopurile profesiei de auditor și contabil în modul următor:

- a) desfășurarea activității în corespundere cu cele mai înalte standarde de profesionalism,
- b) atingerea celui mai înalt nivel de performanță a serviciilor prestate, și
- c) respectarea cerințelor intereselor publice.

Aceste scopuri impun îndeplinirea a patru necesități de bază ale utilizatorilor de servicii:

- *Autenticitate* - întreaga societate are nevoie de informație autentică și de sisteme informaționale adecvate.

¹³ Manualul privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența), Ediția 2018 © 2019 al International Federation of Accountants (IFAC), ISBN pentru ediția în limba română: 978-606-580-105-9.

Audit financiar

- *Profesionalism* - auditorii și contabilii trebuie să fie recunoscuți de clienți, patroni și alte părți interesate ca fiind profesioniști în domeniul auditului și contabilității.
- *Calitatea serviciilor prestate* - necesitatea asigurării corespunderii nivelului serviciilor prestate de auditori și contabili celor mai înalte standarde de performanță.
- *Încredere* - utilizatorii serviciilor prestate de auditori și contabili, trebuie să fie siguri de existența unui cadru de conduită profesională, care reglementează prestarea unor astfel de servicii.

Misiunea Federației Internaționale a Contabililor, așa cum este stabilită prin constituția sa, este „pentru a servi interesul public, IFAC va continua să întărească profesia contabilă mondială și să contribuie la dezvoltarea de economii internaționale puternice prin elaborarea și promovarea de aderări la standarde profesionale ridicate, consolidând convergența internațională a acestor standarde și luând cuvântul pe probleme de interes, în domenii în care expertiza profesională este cea mai relevantă. Pentru realizarea misiunii sale, Consiliul IFAC a înființat Consiliul pentru Standarde de Etică pentru Contabili pentru a elabora și publica, sub autoritatea sa, standarde de etică de o înaltă calitate și alte materiale în sprijinul profesioniștilor contabili din întreaga lume.

Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili, ediția 2018, (în continuare Codul) stabilește principiile fundamentale de etică pentru profesioniștii contabili, reflectând recunoașterea de către profesie a responsabilității sale de a acționa în interesul public. Aceste principii stabilesc standardul de comportament așteptat de la un profesionist contabil.

De asemenea Codul oferă un cadru general conceptual pe care profesioniștii contabili trebuie să îl aplice pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale.

Codul conține următoarele materiale:

- *Partea 1 – Conformarea cu dispozițiile Codului, principiile fundamentale și cadrul general conceptual*, care include principiile fundamentale și cadrul general conceptual și este aplicabilă tuturor profesioniștilor contabili.
- *Partea 2 – Profesioniști contabili angajați*, care stabilește materiale de aplicare suplimentare care se aplică profesioniștilor contabili angajați atunci când desfășoară activități profesionale.
- *Partea 3 – Profesioniști contabili practicieni*, care stabilește materiale de aplicare suplimentare care se aplică profesioniștilor contabili practicieni atunci când furnizează servicii profesionale.

● *Standardele Internaționale privind Independența*, care stabilesc materiale de aplicare suplimentare care se aplică profesioniștilor contabili practicieni atunci când furnizează servicii de asigurare, după cum urmează:

- Partea 4A – *Independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire*, care se aplică atunci când se desfășoară misiuni de audit sau de revizuire.
- Partea 4B – *Independența în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire*, care se aplică atunci când se efectuează misiuni de asigurare care nu sunt misiuni de audit sau de revizuire.

3.2. Principiile fundamentale privind conduita profesională a auditorilor.

Principiile fundamentale ale activității de audit sunt stabilite prin Lege și dezvăluite de Codul eticii profesionale.

În conformitate cu acestea principiile fundamentale ale activității de audit sunt următoarele¹⁴:

- a) integritatea;
- b) obiectivitatea;
- c) competența profesională și atenția cuvenită;
- d) confidențialitatea, și
- e) comportament profesional.

Circumstanțele în care acționează profesioniștii contabili pot conduce la apariția unor amenințări specifice la adresa conformității cu principiile fundamentale. Este imposibil să se definească fiecare situație care creează astfel de amenințări și să se specifice măsurile corespunzătoare. Un profesionist contabil trebuie să evalueze orice amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale atunci când are cunoștință, sau în mod rezonabil ar trebui să aibă cunoștință, despre existența circumstanțelor sau a relațiilor care pot compromite conformitatea cu principiile fundamentale.

Dacă, după epuizarea tuturor posibilităților relevante, conflictul etic rămâne nerezolvat, un profesionist contabil trebuie, dacă acest lucru este posibil, să refuze să mai continue asocierea cu problema care a generat conflictul. Profesionistul contabil trebuie să determine dacă, în situația respectivă, este mai indicat să se retragă din echipa misiunii sau

¹⁴ art. 20 (1), Legea privind auditul situațiilor financiare 271 din 15.12.2017, //Monitorul Oficial 7-17, 12.01.2018.

din angajamentul respectiv, sau să demisioneze din cadrul aceluia angajament, din cadrul companiei sau al organizației angajatoare.

Codul privind conduita profesională a auditorilor și contabililor dezvăluie principiile în modul următor:

Independența (trăsătura cea mai importantă a unui auditor) - auditorul este liber de a alege metoda de efectuare a auditului, conducerea entității de audit, proprietarii sau acționarii entității de audit ori ai entității afiliate nu intervin în efectuarea auditului sub nici o formă care ar limita independența și obiectivitatea auditorului. Nici o autoritate publică nu este în drept să influențeze asupra prestării serviciilor de audit, asupra raportului și documentelor de lucru ale auditorului.

Independența implică:

(a) *Independența la nivel mintal*. Starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional și care, deci, îi permit profesionistului contabil să acționeze cu integritate, să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

(b) *Independența de fapt*. Evitarea faptelor și a situațiilor care sunt atât de importante încât o terță parte informată și rezonabilă, care cunoaște toate faptele specifice și circumstanțele relevante, ar concluziona că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale firmei sau ale unui membru al echipei de audit au fost compromise.

Independența auditorului este încălcată în cazul¹⁵:

a) implicării, directe sau indirecte, a acestuia în activitatea entității auditate în calitate de fondator, de persoană cu funcție de răspundere și/sau în cazul participării acestuia în afacerile economico-financiare ale entității auditate;

b) exercitării de către acesta a funcțiilor manageriale sau a altor funcții în cadrul entității auditate pe parcursul perioadei auditate sau în ultimii 3 ani de până la efectuarea auditului;

c) acceptării de către acesta a unor bunuri și servicii în calitate de cadouri, precum și a unei cordialități și ospitalități exagerate din partea entității auditate;

d) efectuării auditului de către unul și același auditor mai mult de 7 ani consecutivi la aceeași entitate auditată. Auditorul care a efectuat auditul la o entitate în decurs de 7 ani consecutivi poate efectua auditul la aceeași entitate doar după expirarea a 2 ani de la ultimul audit;

¹⁵ art. 21 (3), Legea privind auditul situațiilor financiare 271 din 15.12.2017, //Monitorul Oficial 7-17, 12.01.2018.

Audit financiar

e) existenței unor relații de rudenie de până la gradul al III-lea, inclusiv a unor relații de afinitate ale auditorului cu fondatorii/acționarii și cu membrii organului de conducere al entității auditate;

f) altor situații prevăzute de Codul etic.

Integritatea - auditorii și contabilii trebuie să fie sinceri și onești la prestarea serviciilor profesionale. Integritatea implică, de asemenea, tranzacții corecte și juste.

Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat, în mod conștient, cu rapoarte, declarații, comunicate sau alte informații atunci când acesta apreciază că informațiile:

(a) Conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare;

(b) Conțin declarații sau informații întocmite neglijent; sau

(c) Omit sau ascund informații necesare a fi incluse în cazul în care o astfel de omisiune sau ascundere ar induce în eroare.

Atunci când un profesionist contabil devine conștient că a fost asociat cu astfel de informații, va întreprinde pașii necesari pentru a înceta să fie asociat cu acele informații. Nu se va considera că un auditor încalcă prevederile acestui principiu dacă acesta furnizează un raport modificat cu privire la un asemenea aspect.

Obiectivitatea – aceasta impune tuturor auditorilor obligația de a nu își compromite raționamentul profesional sau de afaceri din cauza subiectivismului, conflictelor de interese sau influenței nejustificate a altor persoane. În prestarea oricărui serviciu de specialitate, auditorul își va păstra obiectivitatea și integritatea, va evita conflicte de interese, nu va prezenta conștient informații eronate și nu-și va sacrifica propriul raționament în favoarea opiniilor unor alte persoane.

Un auditor poate fi pus în situații în care obiectivitatea îi este afectată. Este imposibil ca toate aceste situații să fie definite și descrise de Codul etic sau orice alte standarde profesionale în domeniu. Un auditor nu trebuie să deruleze un angajament dacă o circumstanță sau o relație poate genera subiectivism sau poate influența într-un mod injust raționamentul său al profesional referitor la acel serviciu.

Competența profesională și atenția cuvenită. Serviciile profesionale competente presupun exercitarea unui raționament solid în aplicarea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale în furnizarea acestor servicii. Competența profesională poate fi împărțită în două faze separate:

(a) Obținerea unui nivel de competență profesională; și

(b) Menținerea unui nivel de competență profesională.

Audit financiar

Mentținerea competenței profesionale presupune o permanentă monitorizare și înțelegere a evoluțiilor relevante pe plan profesional, tehnic și din mediul de afaceri. Pregătirea profesională continuă permite profesionistului contabil să-și dezvolte și să-și mențină capacitățile în vederea desfășurării unei activități competente în mediul profesional.

Conștiinciozitatea include responsabilitatea de a acționa în conformitate cu cerințele unei misiuni, cu atenție, meticulozitate și oportunitate. Acolo unde este cazul, un profesionist contabil trebuie să îi atenționeze pe clienții, angajatorii sau alți utilizatori ai serviciilor profesionale, de limitele inerente ale serviciilor furnizate.

Confidențialitatea - auditorii și contabilii trebuie să respecte confidențialitatea informației dobândite în timpul prestării serviciilor profesionale și nu trebuie să utilizeze sau să divulge informația respectivă fără o permisiune corespunzătoare, cu excepția cazurilor, în care divulgarea este prevăzută de legislație sau de drepturile sau obligațiile profesionale.

Comportamentul profesional - auditorii și contabilii trebuie să acționeze într-o manieră corespunzătoare reputației profesiei și să evite orice comportament care ar putea discredita profesia. Cea din urmă se ia în considerare la elaborarea cerințelor etice, ținând cont de responsabilitatea auditorului și contabilului față de clienți, terți, colegi de profesie, colaboratori, patroni, precum și față de public în ansamblu.

În plus, auditorii și contabilii trebuie să respecte cerințele:

- Legislației în vigoare a Republicii Moldova.
- Standardelor de Audit (Standardelor Internaționale de audit) recomandate spre aplicare de către organul de stat ce exercită, în conformitate cu legislația în vigoare, regularizarea activității de audit.
- Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), Standardelor Internaționale de raportare contabilă (IFRS) recomandate spre aplicare de către organul de stat ce exercită, în conformitate cu legislația în vigoare, regularizarea contabilității.
- Altor regulamente și norme aprobate de organele de stat.

3.3. Controlul intern al calității serviciilor de audit.

Entitățile de audit, sunt obligați să elaboreze și să respecte politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit în conformitate cu cerințele standardelor de audit și ale Codului etic.

Audit financiar

Politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit se aprobă printr-un document (ordin, dispoziție etc.) emis de conducerea entității de audit.

Procedurile de control al calității lucrărilor de audit se efectuează în cadrul fiecărei entități de audit, acestea (procedurile) se documentează conform criteriilor stabilite în standardele de audit și în Codul etic.

Obiectivele politicii de control al calității aplicată de o organizație de audit reprezintă:

A. Responsabilitățile conducerii pentru calitatea auditurilor:

Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de audit pentru care este desemnat acel partener.

B. Cerințele etice relevante:

Dacă partenerului de misiune i se aduc la cunoștință, prin sistemul firmei de control al calității sau prin alt mijloc, aspecte care indică că membrii echipei de misiune nu au respectat cerințele etice relevante, partenerul misiunii trebuie să determine măsurile corespunzătoare, în consultare cu alte persoane din cadrul firmei.

C. Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit:

Partenerul de misiune trebuie să fie convins că au fost respectate procedurile adecvate cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit și trebuie să determine dacă concluziile la care s-a ajuns în această privință sunt adecvate.

Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut conduce la declinarea de către firmă a misiunii de audit dacă acele informații ar fi fost disponibile anterior, partenerul de misiune trebuie să comunice cu promptitudine acele informații firmei, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate.

D. Desemnarea echipelor misiunii:

Partenerul de misiune trebuie să fie convins că echipa misiunii și orice experți ai auditorului care nu fac parte din echipa misiunii, dețin competența și capacitatea colectivă de a:

(a) Efectua misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și

(b) Permite emiterea unui raport al auditorului, care să fie adecvat circumstanțelor.

E. Desfășurarea misiunii, care constă în:

Audit financiar

(a) *Coordonarea, supervizarea și desfășurarea misiunii* de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile, raportul auditorului care să fie întocmit adecvat circumstanțelor date;

(b) *Revizuirii*. La sau înainte de data raportului auditorului, partenerul de misiune trebuie, printr-o revizuire a documentației de audit și o discuție cu echipa misiunii, să fie convins că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate și pentru a sprijini concluziile obținute și pentru ca raportul auditorului să fie emis;

(c) *Consultare*. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru efectuarea de către echipa misiunii a consultărilor adecvate în legătură cu aspectele dificile sau contencioase.

(d) *Revizuirea controlului calității misiunii*. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților de interes public și altor entități cotate și ale altor misiuni de audit, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii, partenerul de misiune trebuie:

- ✚ Să determine dacă a fost numit un inspector al controlului calității misiunii;
- ✚ Să discute aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii controlului calității misiunii, cu inspectorul controlului calității misiunii; și
- ✚ Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii controlului calității misiunii.

(e) *Diferențe de opinie*. Dacă apar diferențe de opinie în cadrul echipei misiunii, în discuțiile cu persoanele consultate sau, dacă este cazul, între partenerul de misiune și inspectorul controlului calității misiunii, echipa misiunii trebuie să urmeze politicile și procedurile firmei de abordare și depășire a divergențelor de opinie.

F. Monitorizarea:

Un sistem eficient de control al calității include un proces de monitorizare instituit pentru a furniza firmei asigurarea rezonabilă că politicile și procedurile sale referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează eficient. Partenerul de misiune trebuie să ia în considerare rezultatele procesului de monitorizare al firmei, așa cum sunt ele probate în cele mai recente informații vehiculate de firmă și, dacă este cazul, de alte firme din cadrul unei rețele și măsura în care deficiențele observate în cadrul acelor informații pot afecta misiunea de audit.

G. Documentația:

Audit financiar

Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:¹⁶

- (a) Problemele identificate în ceea ce privește conformitatea cu cerințele etice relevante și modul în care acestea au fost rezolvate.
- (b) Concluziile referitoare la respectarea cerințelor de independență care se aplică misiunii de audit și orice discuții relevante cu firma care sprijină aceste concluzii.
- (c) Concluziile la care s-a ajuns cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit.
- (d) Natura și sfera, precum și concluziile consultărilor întreprinse pe parcursul misiunii de audit.

Politica generală și procedurile de control al calității lucrărilor de audit trebuie comunicate personalului într-o formă care să permită o asigurare rezonabilă că această politică și proceduri au fost înțelese și se aplică în procesul auditului.

Entitățile de audit, auditorii prezintă anual Consiliului de supraveghere a activității de audit, până la 30 aprilie al anului ce urmează după anul gestionar:

a) situații financiare și informație privind respectarea procedurilor de control al calității lucrărilor de audit, stabilite de standardele de audit;

b) raport privind transparența entității de audit, pentru plasare pe pagina web oficială a Consiliului de supraveghere a activității de audit, în cazul efectuării auditului la entitatea de interes public, care include cel puțin următoarele elemente:

- informație despre apartenența entității de audit, la o asociație profesională a entităților de audit și a auditorilor;
- informație despre politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit, eficiența lor declarată de organul executiv;
- data efectuării ultimei verificări a calității lucrărilor de audit;
- declarație privind respectarea de către entitatea de audit, a principiului independenței;
- informație privind instruirea profesională continuă a auditorilor;
- numele, prenumele, datele din certificatul de calificare al auditorului, semnătura directorului entității de audit, ștampila, seria, numărul și data eliberării licenței pentru desfășurarea activității de audit.

¹⁶ ISA 230, „Documentația de audit”, punctele 8-11 și punctul A6.

CAPITOLUL 4

Acceptarea și continuarea misiunii de audit.

- 4.1. Condițiile acceptării și continuării misiunii de audit.
- 4.2. Condițiile modificării misiunii de audit.
- 4.3. Responsabilitățile părților participante la procesul de audit.

4.1. Condițiile acceptării și continuării misiunii de audit.

În urma unei licitații sau fără Adunarea Generală a Acționarilor/Asociaților și fondatorul entității auditate au atribuția de a confirma entitatea de audit care va efectua auditul și de a stabili onorariul pentru aceste servicii¹⁷. Orice imixtiune în procesul de selectare și confirmare a entității de audit se interzice.

Raporturile dintre entitatea de audit și entitatea auditată sau solicitantul auditului se reglementează prin contractul de audit, încheiat conform legislației civile.

Contractul de audit se încheie în scris și, pe lângă cerințele prevăzute de legislația civilă, va conține obiectivul și sfera de aplicare a auditului.

Pentru acceptarea sau continuarea auditului, entitatea de audit verifică și documentează dacă:

- a) dispune de personal competent, de timp și de resurse suficiente pentru efectuarea auditului;
- b) respectă principiile de independență și obiectivitate;
- c) există amenințări asupra independenței și dacă sânt periclitate măsurile de protecție care se aplică pentru a exclude sau a reduce aceste amenințări.

Pentru efectuarea auditului la entitățile de interes public și la entitățile mari, stabilite conform Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, sau la alte întreprinderi de stat și societăți pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social, entitatea de audit trebuie să aibă în calitate de angajați nu mai puțin de doi auditori.

Totodată auditorul și clientul trebuie să coordoneze condițiile de prestare a serviciilor de audit. Condițiile coordonate este necesar de a le consemna în scris, de exemplu, în scrisoare de misiune privind exercitarea misiunii (în continuare scrisoare de misiune) sau în orice altă formă potrivită de misiune, permisă de legislația în vigoare.

¹⁷ art. 27, (1), Legea privind auditul situațiilor financiare 271 din 15.12.2017, //Monitorul Oficial 7-17, 12.01.2018.

Audit financiar

Acceptarea sau continuarea misiunilor de audit sunt reglementate de ISA 210¹⁸ "Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit". Prezentul standard internațional de audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului în convenirea asupra termenilor misiunii de audit împreună cu conducerea și acolo unde este cazul cu cei însărcinați cu governanța. Aceasta include și stabilirea faptului că anumite condiții preliminare pentru un audit, responsabilitate care cade în sarcina conducerii și acolo unde este cazul a celor însărcinați cu governanța, sunt prezente.

Obiectivul auditorului este acela de a accepta sau de a continua o misiune de audit doar atunci când baza pe care va fi efectuată a fost convenită prin:

- ✚ Stabilirea faptului dacă, condițiile preliminare pentru un audit sunt prezente, și
- ✚ Confirmarea faptului că există o înțelegere comună cu privire la termenii misiunii de audit între auditor și conducere și, acolo unde este cazul, cei însărcinați cu governanța.

Pentru a stabili dacă sunt prezente condițiile preliminare pentru un audit, auditorul trebuie să:

1. Determine dacă cadrul de raportare financiară ce urmează a fi aplicat în pregătirea situațiilor financiare este acceptabil; și
2. Obțină acordul conducerii cu privire la faptul că recunoaște și înțelege responsabilitatea sa:
 - A. Pentru pregătirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, incluzând acolo unde este cazul prezentarea lor fidelă;
 - B. Pentru un control intern de o asemenea natură, pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite pregătirea situațiilor financiare care să nu conțină denaturări semnificative, fie ele datorate fraudei, fie erorii; și
 - C. De a oferi auditorului:
 - (a) Acces la toate informațiile pe care conducerea le consideră relevante pentru pregătirea situațiilor financiare, cum ar fi înregistrări, documentație și alte aspecte;
 - (b) Informații adiționale pe care auditorul le-ar putea solicita conducerii în scopul auditării; și
 - (c) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră necesar să obțină probe de audit.

În cazul în care conducerea sau cei însărcinați cu governanța impun o limitare a domeniului de aplicare a activității auditorului în ceea ce privește termenii unei misiuni de

¹⁸ ISA 210 a fost finalizat în cadrul întrunirii IAASB din perioada 8-11 Decembrie 2008

Audit financiar

audit propuse, urmare căreia auditorul consideră că limitarea va avea ca rezultat imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul nu trebuie să accepte o asemenea misiune limitată ca o misiune de audit, exceptând situația în care îi este impus prin lege sau reglementări să facă acest lucru.

Însăși acceptarea efectuării de către auditor a unei astfel de misiuni presupune aprecierea de către acesta a posibilității de a o începe și de a o duce la bun sfârșit. Aprecierea auditorului vizează, pe de o parte, propria persoană, iar pe de altă parte, elementele ce țin de entitatea ce urmează a fi auditată.

În ceea ce privește elementele ce țin de auditor vor fi avute în vedere:¹⁹

- situațiile care îl fac pe auditor să-și piardă independența (interesele financiare sau de altă natură, incidența relațiilor familiale sau personale, cazurile de incompatibilitate generală);
- competența necesară pentru efectuarea misiunii;
- disponibilitatea personalului și existența unui fond de timp suficient pentru buna desfășurare a misiunii.

De asemenea cunoașterea generală a entității, a particularităților sale și a mediului său economic și social are rolul de a-i permite auditorului să obțină o mai bună înțelegere a evenimentelor care pot avea o incidență semnificativă asupra situațiilor financiare care fac obiectul verificării și să țină cont de aceste elemente atunci când își planifică misiunea. Pe baza acestor informații vor fi identificate sectoarele care necesită o atenție particulară și vor fi alese tehnicile de verificare cele mai potrivite.

Atît în interesul clientului cît și al auditorului, pentru a evita neînțelegerile în legătură cu prestarea serviciilor de audit, se recomandă întocmirea de către auditor și coordonarea cu clientul a ”*scrisorii de misiune*” sau altă modalitate adecvată de acord scris pînă la începerea exercitării lucrărilor.

Forma și conținutul scrisorii de misiune pot varia în dependență de cerințele și particularitățile clientului. *Informațiile incluse în scrisoarea de misiune cu privire la responsabilitățile auditorului ar putea să se bazeze pe ISA 200²⁰. Punctele 6 litera (b) și 12 ale ISA 210 tratează descrierea responsabilităților conducerii. În plus față de includerea aspectelor cerute de punctul 10, ISA 210, o ”scrisoare de misiune” ar putea face referire de exemplu, la:*

¹⁹ Mikol, A., *Les audits financiers. Comprendre les mécanismes du contrôle légal*, Editions d’Organisation, Paris, 1999, p.84.

²⁰ ISA 200, punctele 3-9.

Audit financiar

- ✚ Elaborarea domeniului de aplicare al auditului, inclusiv referire la legislația aplicabilă, reglementări, ISA-uri, declarații etice sau de altă natură ale corpurilor profesionale la care auditorul aderă.
- ✚ Forma oricăror alte comunicări cu privire la rezultatele misiunii de audit.
- ✚ Faptul că, datorită unor limitări inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc ce nu poate fi evitat ca anumite denaturări să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat în conformitate cu ISA-uri.
- ✚ Aranjamente privind planificarea și efectuarea auditului, inclusiv componența echipei misiunii.
- ✚ Așteptarea ca conducerea să ofere declarații scrise.
- ✚ Acordul conducerii să pună la dispoziția auditorului schița situațiilor financiare și orice altă informație însoțitoare, la timp, pentru a permite auditorului să încheie auditul în conformitate cu programul propus.
- ✚ Acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la fapte care ar putea afecta situațiile financiare, pe care aceasta ar putea să le descopere în perioada cuprinsă între data raportului auditorului și data la care situațiile financiare sunt publicate.
- ✚ Baza pe care este calculat onorariul și orice aranjamente legate de facturare.
- ✚ cerință ca conducerea să recunoască primirea scrisorii misiunii și să accepte termenii misiunii descriși în aceasta.

Dacă este necesar, în ”scrisoarea de misiune” pot fi incluse, de asemenea, următoarele puncte:

- ✚ Aranjamente legate de implicarea altor auditori și experți în anumite aspecte ale auditului.
- ✚ Aranjamente legate de implicarea auditorilor interni și a altor angajați ai entității.
- ✚ Aranjamente ce urmează a fi făcute cu auditorul precedent, dacă există, în cazul unui audit inițial.
- ✚ Orice restricție cu privire la răspunderea auditorului atunci când această posibilitate există.
- ✚ referință cu privire la orice alte înțelegeri între auditor și entitate.
- ✚ Orice obligație de a oferi foile de lucru altor părți.

Exemplu de scrisoare de misiune privind exercitarea auditului situațiilor (situațiilor) financiare se prezintă în Anexă.

Audit financiar

Atunci când auditorul unei entități mamă este și auditorul unei componente (filiale), factorii care ar putea influența decizia de a trimite sau nu o scrisoare de misiune separată componentei includ:

- ✚ Cine numește auditorul componentei;
- ✚ Dacă se emite un raport separat al auditorului cu privire la componentă;
- ✚ Cerințe legale în legătură cu desemnările legate de audit;
- ✚ Gradul de deținere de către părinte; și
- ✚ Gradul de independență a conducerii componentei față de entitatea mamă.

În cazul auditelor recurente în cadrul entității, auditorul trebuie să țină cont dacă, circumstanțele cer revederea condițiilor de prestare a serviciilor de audit, prevăzute de scrisoarea de misiune inițială și dacă este necesară reinformarea clientului privind condițiile existente ale misiunii.

Auditorul poate decide să nu adreseze o nouă scrisoare de misiune privind exercitarea fiecărui audit recurent. Totuși, prezența următorilor factori poate condiționa întocmirea unei scrisori de misiune noi:

- Orice indicație care atestă faptul că clientul înțelege incorect obiectivul și sfera de aplicare a auditului.
- Orice condiții revăzute sau speciale de prestare a serviciilor de audit .
- Schimbări recente în componența conducerii de vârf, consiliului director, sau modificarea cotelor acționarilor (participanților) în capitalul statutar al clientului.
- Schimbări considerabile a naturii și volumului afacerilor clientului.
- Cerințe juridice.

4.2. Condițiile modificării misiunii de audit.

O cerere din partea entității ca auditorul să schimbe termenii misiunii de audit înainte de finalizarea prestării serviciilor de audit, ar putea rezulta dintr-o schimbare a circumstanțelor care afectează nevoia pentru serviciul respectiv, o neînțelegere cu privire la natura unui audit așa cum a fost solicitat inițial sau o restricție cu privire la domeniul de aplicare al misiunii de audit, fie că sunt impuse de conducere sau cauzate de alte circumstanțe. Auditorul va lua în considerare justificarea oferită pentru cererea făcută, în special implicațiile unei restricții cu privire la domeniul de aplicare al misiunii de audit.

Audit financiar

O schimbare în circumstanțe care afectează cerințele entității sau o neînțelegere cu privire la natura serviciului inițial solicitat ar putea fi considerate ca o bază rezonabilă pentru a cere o schimbare în misiunea de audit. În contrast, o schimbare ar putea să nu fie considerată rezonabilă dacă se pare că schimbarea se referă la informații incorecte, incomplete sau în orice alt mod nesatisfăcătoare. Un exemplu ar putea fi cazul în care auditorul nu poate să obțină suficiente probe adecvate de audit cu privire la creanțele entității, iar entitatea solicită ca misiunea de audit să fie schimbată într-o misiune de revizuire pentru a evita o opinie modificată sau imposibilitatea exprimării unei opinii.

Auditorul urmează să analizeze în mod corespunzător motivul solicitării modificării, înaintat de conducerea clientului, în special în cazul limitărilor sferei de aplicare a auditului sau a serviciilor conexe.

Înainte de a accepta schimbarea unei misiuni de audit într-o misiune de revizuire sau un serviciu conexe, un auditor care a fost angajat să efectueze un audit în conformitate cu ISA-uri ar putea fi nevoit să evalueze, în plus față de aspectele abordate conform ISA 210, orice implicații legale sau contractuale ale schimbării.

Dacă auditorul concluzionează că există o justificare rezonabilă pentru schimbarea misiunii de audit într-o revizuire sau un serviciu conexe, munca de audit efectuată până la acea dată ar putea fi relevantă pentru misiunea nouă; totuși, munca necesară a fi efectuată și raportul care urmează a fi emis ar fi acelea adecvate pentru noua misiune. Pentru a evita inducerea în eroare a cititorului (utilizatorului), raportul cu privire la serviciul conexe ar trebui să nu includă referiri la:

(a) *Misiunea de audit inițială; sau*

(b) *Orice proceduri care ar fi fost efectuate în cadrul misiunii de audit inițiale, exceptând situația în care o misiune de audit este schimbată într-o misiune de efectuare a unor proceduri convenite și deci referirea la procedurile efectuate reprezintă o parte normală a raportului.*

Dacă condițiile misiunii privind prestarea serviciilor se modifică, auditorul și clientul trebuie să convină asupra noilor condiții.

Dacă auditorul nu poate accepta modificarea condițiilor misiunii și dacă nu i se permite continuarea executării misiunii inițiale, auditorul trebuie să refuze exercitarea auditului, ținând cont de existența anumitor obligații contractuale sau de altă natură, privind comunicarea altor părți, cum ar fi consiliul director sau acționarii, a circumstanțelor care au determinat întreruperea prestării serviciilor.

4.3. Responsabilitățile părților participante la procesul de audit.

Conform Legii²¹, *auditorul este în drept:*

- a) să aleagă metoda de efectuare a auditului, conform standardelor de audit;
- b) să planifice în mod independent efectuarea auditului;
- c) să solicite de la conducerea entității auditate informații și explicații verbale și scrise;
- d) să beneficieze de serviciile experților, ale specialiștilor și ale altor persoane, ale căror cunoștințe sânt necesare în efectuarea auditului.

Entitatea de audit are dreptul:

- a) să refuze efectuarea auditului prin rezilierea contractului de audit dacă entitatea auditată:
 - nu a prezentat documentele necesare în termenul solicitat ori a prezentat documente care conțin date incomplete sau eronate;
 - nu a eliminat impedimentele apărute în procesul auditului;
 - intervine în acțiunile auditorilor;
- b) să aplice actualizările Codului etic, ale standardelor de audit, ale standardelor de control al calității și ale standardelor conexe până la acceptarea acestora, cu condiția înștiințării Consiliului privind data aplicării.

În același timp *auditorul este obligat:*

- a) să efectueze auditul în conformitate cu prevederile standardelor de audit și ale legislației;
- b) să respecte condițiile contractului de audit;
- c) să notifice proprietarul entității auditate, solicitantul auditului și/sau conducătorul entității auditate cu privire la denaturările semnificative depistate și acțiunile recomandate în urma efectuării auditului;
- d) să renunțe la efectuarea auditului dacă se încalcă principiul independenței auditorului;
- e) să-și ridice nivelul de calificare, începând cu anul următor anului înregistrării în Registrul public al auditorilor, urmând un curs de instruire cu durata de 40 de ore academice, pe o perioadă de 12 luni consecutive, cu excepția perioadei de suspendare a activității;
- f) să nu fie membru în consiliu, în organul executiv, în organul de supraveghere sau în comitetul de audit al entității auditate până la expirarea perioadei de 2 ani după efectuarea auditului;

²¹ Legea privind auditul situațiilor financiare 271 din 15.12.2017, //Monitorul Oficial 7-17, 12.01.2018.

Audit financiar

g) să achite:

- plata unică pentru înregistrarea în Registrul public al auditorilor;
- cotizația anuală, cu excepția perioadei de suspendare a activității.

Entitatea de audit este obligată:

a) să efectueze auditul în conformitate cu prevederile standardelor de audit și ale legislației;

b) să respecte condițiile contractului de audit;

c) să respecte cerințele privind controlul calității auditului;

d) să prezinte adunării generale a acționarilor/asociaților și fondatorului entității auditate raportul auditorului, precum și informația privind denaturările depistate, dezvăluită într-o scrisoare adresată conducerii, conform standardelor de audit;

e) să prezinte anual entității auditate sau comitetului de audit declarația privind respectarea cerinței de independență;

f) să discute cu entitatea auditată și, după caz, cu comitetul de audit despre amenințările privind nerespectarea cerinței de independență și măsurile aplicate pentru reducerea acestora;

g) să înștiințeze entitatea auditată cu privire la nereguli, inclusiv la fraudele care s-au produs ori se pot produce, pentru ca entitatea auditată să ia măsurile necesare în vederea soluționării sau prevenirii acestora;

h) să informeze organele competente, conform prevederilor legislației, cu privire la activitățile sau la tranzacțiile suspecte, inclusiv la fraudele și încălcările care au fost depistate la entitatea auditată;

i) să achite:

- plata unică pentru înregistrarea în Registrul public al entităților de audit;
- plata anuală pentru emiterea raportului auditorului;

j) în cazul înlocuirii cu o altă entitate de audit, să prezinte, la solicitarea noii entități de audit, documentele relevante pentru efectuarea auditului;

k) să informeze Consiliul despre rezilierea contractului de audit

Entitatea auditată are dreptul:

a) să primească de la entitatea de audit/de la auditor o informație completă despre cerințele standardelor de audit, ale legislației referitoare la efectuarea auditului și ale altor acte pe care se bazează auditorul în exprimarea opiniei asupra situațiilor financiare;

b) să primească de la entitatea de audit/de la auditor recomandări privind înlăturarea cazurilor de încălcare a cerințelor actelor normative;

Audit financiar

c) să sesizeze Consiliul și alte organe competente în cazul depistării încălcărilor legislației în domeniul auditului comise de auditori.

Entitatea auditată este obligată:

a) să creeze condiții pentru efectuarea auditului, să prezinte informația solicitată și explicațiile verbale și scrise necesare;

b) să nu intervină în acțiunile entității de audit, ale auditorului în scopul limitării informației necesare pentru efectuarea auditului;

c) să solicite, în formă scrisă, persoanelor terțe, din numele său, la cerința entității de audit/a auditorului, informația necesară;

d) să respecte condițiile contractului de audit.

Răspunderea auditorului, a entității de audit:

1) Auditorul este responsabil de formarea și exprimarea opiniei în raportul său.

2) Entitatea de audit, răspunde față de entitatea auditată, de solicitantul de audit conform legislației civile, penale și administrative.

3) Repararea pagubelor materiale cauzate entităților auditate, solicitantului de audit se efectuează din contul despăgubirilor de asigurare, al provizioanelor constituite în acest scop, din alte surse aflate la dispoziția entității de audit.

Răspunderea entității auditate:

1) Conducerea entității auditate este responsabilă de pregătirea și prezentarea situațiilor financiare;

2) Efectuarea auditului nu degreveză entitatea auditată de responsabilitatea pentru autenticitatea și plenitudinea situațiilor financiare și a altor informații prezentate spre îndeplinirea condițiilor prevăzute de contractul de audit;

3) Conducătorul entității care se eschivează de la efectuarea auditului obligatoriu răspunde conform prevederilor legale.

În cazul în care apar litigii între părțile care au încheiat contractul de audit, acestea se soluționează pe cale amiabilă sau judiciară.

Exemplu de Scrisoare de misiune

Următoarea este un exemplu de scrisoare de misiune pentru un audit al unor situații financiare cu scop general pregătit în conformitate cu Standardele de raportare financiară. Această scrisoare nu este autoritară, dar se intenționează să fie doar un ghid care poate fi folosit în conjuncție cu considerentele prezentate în ISA 210.

Către reprezentantul adecvat al conducerii sau celor însărcinați cu guvernarea companiei²² _____ (denumirea agentului economic)

[Obiectivul și domeniul de aplicare a auditului]

Voi²³ ne-ați solicitat auditarea situațiilor financiare ale companiei ABC, care conțin bilanțul la 31 Decembrie 202Y, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de numerar pentru anul încheiat, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Avem plăcerea să vă confirmăm acceptul nostru și înțelegerea cu privire la misiunea de audit prin intermediul acestei scrisori. Auditul nostru va fi efectuat în scopul îndeplinirii obiectivului de a ne exprima o opinie cu privire la situațiile financiare.

[Responsabilitățile auditorului]

Noi ne vom efectua auditul în conformitate cu Standardele internaționale de audit (ISA-uri). Acele standarde cer să respectăm cerințele etice și să planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține asigurări rezonabile cu privire la faptul dacă situațiile financiare conțin denaturări semnificative. Un audit presupune efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit cu privire la sumele și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de judecata auditorului, inclusiv evaluarea riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, fie ca urmare a fraudei sau a erorii. Un audit include de asemenea evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile folosite și gradul de rezonabilitate al estimărilor contabile făcute de conducere, ca și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Datorită limitărilor inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat în mod corect și efectuat în conformitate cu ISA-uri.

În efectuarea evaluării riscurilor, am considerat controlul intern a fi relevant pentru pregătirea de către entitate a situațiilor financiare și pentru a proiecta proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității. Totuși, vă vom comunica în scris orice deficiențe semnificative în controlul intern relevante pentru auditul situațiilor financiare pe care le-am identificat pe parcursul auditului.

[Responsabilitățile conducerii și identificarea cadrului de raportare financiară (în scopul acestui exemplu se presupune că auditorul nu a determinat faptul că legea sau reglementările prescriu acele responsabilități în termeni adecvați).]

Auditul nostru va fi efectuat pe baza faptului că [conducerea, și acolo unde este cazul, cei însărcinați cu guvernarea] iau la cunoștință și înțeleg faptul că au responsabilitatea:

²² Destinatarii și referințele din această scrisoare ar fi cei adecvați în circumstanțele angajamentului, inclusiv jurisdicția relevantă. Este important să se adreseze persoanelor adecvate.

²³ Pe parcursul acestei scrisori, referirea la „voi,” „noi,” „conducere,” „cei însărcinați cu guvernarea,” și „auditor,” vor fi folosite ca atare sau modificate după necesitate în circumstanțele date.

Audit financiar

- (a) Pentru pregătirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară²⁴;
- (b) Pentru un asemenea control intern pe care [conducerea] îl consideră a fi necesar pentru a face posibilă pregătirea de situații financiare care să nu conțină denaturări semnificative, fie ele ca urmare a fraudei sau erorii; și
- (c) Să ne ofere:
- (i) Acces la toate informațiile despre care [conducerea] știe că sunt relevante pentru pregătirea situațiilor financiare ca de exemplu, înregistrări, documentație și alte aspecte;
 - (ii) Informații suplimentare pe care le-am putea solicita din partea [conducerii] în scopul auditului; și
 - (iii) Acces nerestricționat la persoanele din entitate de la care noi determinăm că este necesar să obținem probe de audit.

Ca parte a procesului nostru de audit, vom solicita din partea [conducerii și, acolo unde este cazul a celor însărcinați cu governanța], confirmări scrise legate de declarații făcute nouă în legătură cu auditul.

Așteptăm cooperarea tuturor angajaților dumneavoastră pe parcursul auditului.

[Alte informații relevante]

[Informații, ca de exemplu aranjamente legate de onorariu, facturare și alți termeni specifici, după caz.]

[Raportarea]

[Cu referire adecvată la forma așteptată și conținutul raportului auditorului.]

Forma și conținutul raportului nostru ar putea necesita modificări în funcție de constatările din timpul misiunii de audit.

Vă rugăm semnați și restituiți copia atașată a acestei scrisori pentru a indica faptul că ați luat la cunoștință, și sunteți de acord cu, aranjamentele pentru auditul efectuat de noi cu privire la situațiile financiare inclusiv responsabilitățile noastre legate de aceasta.

(Denumirea organizației de audit)

(semnătura)

Numele și funcția

Data

Cu condițiile exercitării auditului
situațiilor financiare sunt de acord

(Denumirea entității)

(semnătura)

Numele și funcția

Data

²⁴ Sau, dacă este cazul, "Pentru pregătirea unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară".

CAPITOLUL 5

Planificarea misiunii.

- 5.1. Înțelegerea și evaluarea controlului intern.
- 5.2. Identificarea și evaluarea riscurilor de audit.
- 5.3. Pragul de semnificație (materialitatea) în exercitarea unei misiuni.
- 5.4. Planificarea misiunii de audit a situațiilor financiare.

5.1. Înțelegerea și evaluarea controlului intern.

Controlul intern organizat la nivelul entității este în responsabilitatea conducerii și reprezintă ansamblul măsurilor întreprinse de conducere și implementate de întregul personal cu privire la structura organizatorică, procedurile, instrumentele și tehnicile aplicate, în scopul atingerii următoarelor obiective:

1. *realizarea funcțiilor și atribuțiilor într-o manieră economică, eficientă și eficace;*
2. *respectarea reglementărilor legale și a dispozițiilor conducerii;*
3. *protejarea resurselor împotriva abuzurilor, pierderilor sau fraudelor;*
4. *dezvoltarea, menținerea și furnizarea de informații financiare corecte și complete pentru fundamentarea deciziilor conducerii.*

Cunoașterea sistemului de control intern și realizarea unei corecte evaluări a riscurilor specifice permite auditorului intern să identifice activitățile/acțiunile vulnerabile, în cadrul cărora oricând se pot produce disfuncții și să stabilească măsuri adecvate în vederea eliminării acestora.

La nivel internațional definiția controlului intern cea mai larg recunoscută este cea formulată de COSO²⁵, respectiv “*controlul intern este un proces implementat de consiliul de administrație, conducere și alți membrii ai personalului unei entități, care își propune să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea următoarelor obiective:*

²⁵ **COSO – Committee of Sponsoring Organization** – este o organizație privată, voluntară care și-a propus îmbunătățirea calității raportărilor financiare prin promovarea etici în afaceri, unui control intern eficient, și guvernarea corporatistă.

Înființată în 1985 pentru a sponsoriza comisia Națională pentru Raportări Financiare Frauduloase COSO grupează 5 asociații profesionale americane din domeniul financiar: *American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives Institute, Institute of Internal Auditors* și *National Association of Accountants* (actualul *Institute of Management Accountants*).

Audit financiar

eficacitatea și eficiența funcționării, fiabilitatea informațiilor financiare, respectarea legilor și regulamentelor”.

În țara noastră, definiția recunoscută a controlului intern în sectorul public este cea reglementată de Ordinul MF Nr. 189 din 05.11.2015 *cu privire la aprobarea Standardelor naționale de control intern în sectorul public*, potrivit căruia Controlul intern este definit ca „un proces, pus în aplicare de către managementul entității publice și angajații acesteia, instituit pentru a oferi *asigurări rezonabile* cu privire la *atingerea obiectivelor* în următoarele categorii:

- Eficacitatea și eficiența operațiunilor;
- Siguranța raportării financiare;
- Securitatea și optimizarea activelor și obligațiunilor;
- Conformitatea cu legislația și regulamentele aplicabile.”

Din analiza conceptelor utilizate în practica managerială s-a conturat ideea potrivit căreia controlul intern reprezintă un ansamblu de elemente implementate de către responsabilii de la toate nivelurile pentru a deține controlul asupra funcționării activităților entității publice, în raport cu obiectivele stabilite. Astfel, conceptele reflectă patru principii fundamentale:

- ✚ controlul intern este un proces, un mijloc pentru a atinge un obiectiv;
- ✚ controlul intern este efectuat de oameni ceea ce înseamnă pe lângă manuale, politici, instrucțiuni, documente s.a. și oamenii la fiecare nivel al entităților;
- ✚ controlul intern furnizează o asigurare rezonabilă conducerii entității cu privire la faptul că obiectivele entității vor fi îndeplinite;
- ✚ controlul intern contribuie și asigură îndeplinirea obiectivelor entității.

Obiectivul general al controlului intern este de a asigura continuitatea entității în realizarea obiectivelor stabilite. Aceasta pune în evidență următoarele:

- controlul intern trebuie apreciat în manieră dinamică, fiecare dintre elementele care îl compun are locul său în procesul de funcționare al entității;
- toate nivelurile entității sunt implicate în aceeași măsură în proces și toți factorii de conducere din cadrul structurilor funcționale au același rol;
- finalitatea controlului intern este asigurarea rezonabilă că obiectivele pot fi atinse.

Pentru atingerea obiectivului general, controlul intern îndeplinește următoarele ***obiective permanente***:

Audit financiar

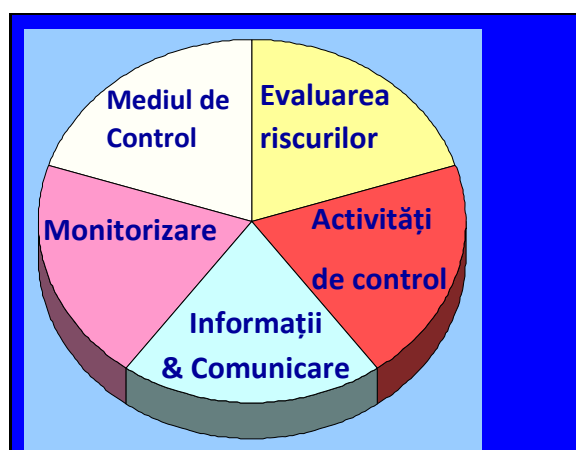
- securitatea activelor, atât a activelor imobiliare de orice natură, cât și a celorlalte elemente cum ar fi oamenii, imaginea entității, tehnologia, informațiile confidențiale;
- calitatea informațiilor, respectiv controlul intern trebuie să asigure că informațiile sunt fiabile și controlabile, exhaustive, pertinente și disponibile;
- respectarea legilor, regulamentelor, contractelor și a dispozițiilor conducerii;
- optimizarea resurselor, respectiv utilizarea eficientă și eficace a resurselor.

Aceste obiective permanente ale controlului intern nu sunt identificabile cu obiectivele specifice stabilite structurilor funcționale ale entității, însă, reprezintă fundalul pe care se înscrie fiecare activitate, de la vârful piramidei ierarhice și până la baza acesteia.

Elementele componente ale controlului intern

Controlul intern cuprinde 5 elemente componente strâns interdependente între ele, care decurg din maniera în care sunt administrate activitățile și care sunt integrate acestor activități. Punerea în practică a acestor componente se realizează în mod diferit în conformitate cu particularitățile fiecărei entități.

Componentele controlului intern sunt:



Mediul de control

Un mediu de control adecvat presupune *"o definiție clară a responsabilităților, resurse și proceduri adecvate, modalități și sisteme de informare, instrumente și practici corespunzătoare"*.

Mediul de control stabilește direcția unei organizații și determină gradul de sensibilizare a personalului entității la nevoia dezvoltării controlului intern, reprezintă baza pentru celelalte componente, impunând disciplină și organizare. Factorii principali care determină calitatea mediului de control sunt: integritatea, etica și competența personalului; stilul de conducere; politica delegării de responsabilități; organizarea entității; formarea personalului; interesul și capacitatea conducerii de a stabili și defini obiectivele entității.

Evaluarea riscurilor

Gestionarea riscurilor presupune crearea unui *"sistem care să analizeze, pe de o parte, principalele riscuri identificate în ceea ce privește obiectivele entității, iar pe de altă parte, să asigure existența procedurilor de gestionare adecvate a riscurilor identificate"*

De asemenea, gestionarea riscurilor presupune identificarea și analizarea riscurilor în scopul atingerii obiectivelor, precum și identificarea și analiza factorilor susceptibili, care pot afecta realizarea obiectivelor și evaluarea acestora în vederea stabilirii măsurilor prin care riscurile să poată fi gestionate.

O politică adecvată de control intern oferă conducerii o asigurare că obiectivele pot fi atinse. Aceasta presupune în prealabil identificarea obiectivelor entității, cartografierea proceselor și analiza și evaluarea riscurilor inerente care pot afecta îndeplinirea obiectivelor entității.

Activități de control

Reprezintă *"activitățile corespunzătoare de control pentru fiecare proces, concepute astfel încât să asigure reducerea riscurilor care pot afecta realizarea obiectivelor entității"*.

Activitățile de control cuprind politici, practici, proceduri, documente ș.a. prin care deciziile conducerii sunt puse în practică. Aceste activități trebuie să asigure că dispozitivele necesare reducerii nivelului riscurilor sunt aplicate la nivelul tuturor structurilor funcționale și a nivelurilor ierarhice.

Informarea și comunicarea

Informarea și comunicarea presupune *"difuzarea internă de informații pertinente, fiabile, a căror cunoaștere permite fiecăruia să-și exercite responsabilitățile"*. În acest sens, informația trebuie să fie identificată, transmisă și recepționată sub o anumită formă și într-un termen astfel încât să permită realizarea responsabilităților stabilite. De asemenea, informațiile sunt necesare și utile conducerii în vederea supravegherii activităților și luării deciziilor manageriale.

Pentru realizarea responsabilităților specifice fiecărui salariat pe linia controlului intern este necesară o comunicare internă eficientă, atât în plan vertical, cât și în plan orizontal.

Monitorizarea

Monitorizarea implică *"o supraveghere permanentă a dispozitivului de control intern, precum și o examinare a modului de funcționare"*. Aceasta este realizată de personal calificat, la anumite perioade de timp.

Examinarea modului de funcționare a sistemului de control intern se desfășoară pentru toate activitățile derulate în cadrul entității publice și cuprind activități de supervizare, comparații, reconcilierii etc. Deficiențele existente sunt comunicate conducerii în scopul dispunerii măsurilor adecvate eliminării lor.

Responsabilități în implementarea sistemului de control intern:

În măsura în care managerul este responsabil de obiective, acesta este identificat ca fiind responsabil și de sistemul de control intern.

Conducerea entității este responsabilă de conceperea și implementarea întregului sistem de control intern, asigurându-se că acesta acoperă riscurile principale, este coerent și eficient.

Responsabilități în implementare a sistemului de control intern

Conducerea structurilor funcționale ale entității trebuie să elaboreze politica de control intern la nivelul compartimentelor funcționale cărora le asigură funcția de management și care depind ierarhic și funcțional de acesta.

Responsabilul financiar are responsabilitatea sistemului de control intern în ceea ce privește procesele contabile și financiare. În același timp, directorul financiar trebuie să asigure un dialog permanent cu toți factorii implicați în proces pentru definirea politicii de control.

Restul personalului implementează măsurile de control intern stabilite de management.

Rolul auditului intern

Auditul intern **evaluează periodic dispozitivul de control intern** și propune, dacă este cazul, măsuri de îmbunătățire a procesului pentru o gestionare mai bună a riscurilor și deci pentru atingerea obiectivelor.

Auditul intern **nu se interferează cu gestionarea din partea managerului**. Pentru a-și menține obiectivitatea, auditorul nu are autoritate ierarhică asupra managerului și nu trebuie implicat în elaborarea procedurilor auditate. Specificul controlului intern poate fi apreciat de auditul intern sub trei aspecte:

- a) **dimensiunea culturală**, auditorul intern pentru a aprecia controlul intern asupra activității pe care o auditează trebuie să se implice în cadrul cultural al domeniului auditat.
- b) **dimensiunea universală**, presupune că, controlul intern este extins asupra tuturor activităților entității, este construit cu aceleași dispozitive și apreciat cu aceleași instrumente și metode în toate domeniile.
- c) **dimensiunea relativă**, asigură că, controlul intern nu este un scop în sine, ci are o aplicare relativă fiind proprietatea conducerii entității.

Identificarea controalelor interne existente:

Scop

Scopul acestei etape este de a stabili controalele interne implementate pentru gestionarea riscurilor la nivelul entității/structurii auditate și în funcție de care se stabilește gradul de conformitate a controlului intern, în momentul evaluării gradului de încredere în controlul intern.

Punctul de plecare

Punctul de plecare pentru identificarea „**controalelor interne existente**” îl reprezintă informațiile din „**Chestionarul de control intern**” și documentele colectate până în prezent.

Chestionarul de control intern

⌚ instrument utilizat pentru evaluarea instrumentelor de control existente, împreună cu alte informații relevante pentru audit, pe parcursul desfășurării unei misiuni de audit intern;

⌚ cuprinde un set de întrebări legate de instrumentele de control pe care un auditor s-ar putea aștepta să le găsească implementate în sistem;

Audit financiar

Normele generale privind exercitarea activității de audit care prevăd că acest document să fie elaborat sub forma unui Check-list (chestionar);

⌚ este recomandat ca fiecare întrebare din chestionar să aibă atașat un răspuns de „Da”, „Parțial” sau „Nu”. De obicei auditorii consideră răspunsurile de „Da” ca fiind răspunsuri bune (există instrumente de control și/sau sunt eficiente), iar răspunsurile de „Nu” că semnalează o situație negativă (instrumentele de control nu există și/sau nu sunt eficiente).

⌚ Pe lângă întrebările cu răspunsuri de „da” sau „nu” auditorul trebuie să urmărească răspunsul la cinci întrebări fundamentale. Aceste întrebări ajută auditorul să regrupeze toate aspectele legate de punctele de control, astfel:

- 🔍 **Cine?** Face referire la personalul operativ care trebuie verificat dacă există, care este competența lui și în ce măsură există o corespondență între nevoia sistemului și resursele umane alocate acestuia;
- 🔍 **Ce/care?** Întrebări referitoare la obiectul operațiunii: care este natura serviciului prestat? care sunt persoanele implicate?
- 🔍 **Unde?** Ne permite să verificăm toate locurile unde se desfășoară operațiunea: locuri de depozitare, locuri de prelucrare etc.;
- 🔍 **Când?** Ne permite regruparea întrebărilor referitoare la timp: momentul efectuării operațiunii, durată, sezon, planificare etc.;
- 🔍 **Cum?** Face referire la modul de operare: cum s-a efectuat inventarierea? cum se recrutează personalul? cum se realizează procesul de achiziție, etc?

Criteriile analizate pentru identificarea „controalelor interne existente”

⌚ *gradul de implementare* al sistemului de control intern managerial la nivelul structurii/entității auditate;

⌚ *gradul de acoperire prin proceduri* al activităților desfășurate în cadrul structurii/entității auditate;

⌚ *modul în care procedurile* elaborate la nivelul structurii/entității auditate prezintă pașii ce trebuie urmați, metodele de lucru și a regulilor de aplicat necesare îndeplinirii atribuțiilor și sarcinilor, având în vedere asumarea responsabilităților;

⌚ *gradul de conștientizare al conducerii* entității/structurii auditate cu privire la sistemul de control intern/managerial,

⌚ *gradul de integrare al controlului intern/managerial* în activitățile curente ale structurii/entității auditate;

⌚ la nivelul structurii/entității auditate sunt *analizate sistematic riscurile* legate de desfășurarea activităților sale, sunt elaborate planuri corespunzătoare, în direcția limitării posibilelor consecințe ale acestor riscuri, sunt stabiliți responsabili cu implementarea măsurilor de control intern și este monitorizată eficacitatea acestora;

⌚ la nivelul entității/structurii auditate *este implementat un sistem* care permite conducerii să cunoască stadiul de realizare al activităților, *monitorizarea performanțelor* cu ajutorul unor indicatori cantitativi și calitativi relevanți și *adoptarea unor măsuri corective* în cazul abaterii de la obiective.

Finalitate

Activitatea de stabilire a controalelor interne așteptate se concretizează în elaborarea unui document intern de lucru.

Observații

În cadrul acestei etape se completează documentul *Chestionar de control intern*

Audit financiar

Se recomandă utilizarea unui document de lucru cu ajutorul căruia să se sintetizeze informațiile colectate și prelucrate cu privire la „controalele interne existente”.

Evaluarea inițială a controlului intern se realizează pe baza *Chestionarului de control intern*, precum și a documentelor existente la *Dosarul permanent* și are rolul de a identifica existența controalelor interne pentru fiecare activitate/acțiune auditabilă.

Chestionarul de control intern permite, prin intermediul întrebărilor formulate și răspunsurilor primite, identificarea activităților de control intern instituite de management și aprecierea funcționalității acestora.

Detalii referitoare la componentele controlului intern:

<i>Componentă</i>	<i>Elementele componentei</i>	<i>Modalități prin care auditorul poate dobândi un nivel de cunoaștere a componentei respective</i>
Mediul de control	Având în vedere caracterul atotcuprinzător al mediului de control, auditorul trebuie să analizeze dacă următoarele elemente oferă o bază corespunzătoare pentru celelalte componente ale controlului intern sau dacă, dimpotrivă, le subminează eficacitatea: <ul style="list-style-type: none"> • comunicarea/aplicarea valorilor de integritate/etice; • angajamentul pentru competența profesională; • participarea persoanelor însărcinate cu governanța; • filozofia și stilul adoptat de conducere; • structura organizațională; • delegarea autorității și a responsabilității; • politicile și practicile privind resursele umane. 	Interviuri Observare Verificarea documentelor relevante, de exemplu a codului etic
Procesul de evaluare a riscurilor desfășurat de entitate	Înainte de propria sa evaluare a riscurilor și cu scopul de a servi drept bază pentru aceasta, auditorul examinează modul în care conducerea gestionează riscurile aferente obiectului de activitate al entității, în special modul în care aceasta: <ul style="list-style-type: none"> • identifică riscurile relevante pentru raportarea financiară și pentru conformitate; • estimează importanța acestor riscuri; • evaluează probabilitatea ca aceste riscuri să se concretizeze; • decide cu privire la măsurile care trebuie luate în vederea gestionării acestor riscuri. 	Examinarea procesului de evaluare a riscurilor desfășurat de entitate și a documentelor relevante precum planul de gestiune anual și raportul anual de activitate
Sistemele informaționale și comunicarea	Având în vedere că auditorul trebuie să obțină informații cu privire la toate evidențele și operațiunile entității, este esențial ca acesta să dobândească un nivel de cunoaștere a <ul style="list-style-type: none"> • principalelor categorii de operațiuni; • procedurilor de inițiere, de înregistrare, de prelucrare și de raportare a operațiunilor; • evidențelor contabile; • procesului de raportare financiară; • modului în care sunt prelucrate cazurile excepționale de operațiuni de dimensiuni mari sau de operațiuni neobișnuite; • modului în care operațiunile respinse sunt prelucrate din nou. 	Interviuri cu privire la modul de inițiere și de prelucrare a operațiunilor Teste de parcurgere Inspecție

Audit financiar

Activitățile de control	Auditorul se axează pe examinarea modului în care activitățile de control, luate individual sau combinat, duc la reducerea riscurilor, punând un accent deosebit pe: <ul style="list-style-type: none">• autorizare;• revizuirea performanței;• prelucrarea informațiilor;• controalele fizice;• separarea sarcinilor.	Interviuri Observare
Monitorizarea controalelor	Evaluând modul în care entitatea monitorizează controalele și modul în care se iau măsurile corective necesare, auditorul își poate forma o imagine cu privire la eficacitatea controlului intern al entității. Printre aspectele care trebuie luate în considerare se numără: <ul style="list-style-type: none">• activitățile de gestionare și de supraveghere;• auditul intern;• informațiile furnizate de terți (de exemplu, reclamațiile);• eventualele evaluări efectuate.	Verificarea surselor de informații privind monitorizarea Interviuri

Evaluarea sistemului de control intern, împreună cu evaluarea riscului inerent și de control, va permite auditorului să :

- a) evalueze factorii specifici de risc, care conduc la apariția erorilor semnificative;
- b) identifice tipul eventualelor erori semnificative, care ar putea să apară în situațiile financiare;
- c) opteze pentru tipul de abordare a auditului pe care îl consideră adecvat în vederea obținerii probelor de audit.

EXCELENT – Toate riscurile majore au fost detectate și corectate, iar controalele au fost eficiente

BUN – Cea mai mare parte a riscurilor majore au fost detectate, iar controalele au fost în general eficiente, cu câteva excepții minore.

SATISFĂCĂTOR – Dacă toate riscurile sunt abordate într-o măsură în care controalele pot greși ocazional.

SLAB – Nu au fost abordate toate riscurile și există posibile deficiențe la nivelul controlului.

Concluziile obținute în această etapă cu privire la funcționarea sistemului de control intern vor influența decizia auditorului cu privire la abordarea activității de audit. Obiectivul vizat de auditor ca urmare a evaluării controlului intern este de stabili în ce măsură se va putea sprijini pe controlul intern pentru a defini natura, întinderea și calendarul lucrărilor sale. Nu trebuie pierdută din vedere posibilitatea pe care o are auditorul de a face recomandări în privința controlului intern.

5.2. Identificarea și evaluarea riscurilor de audit.

Pentru a-și putea îndeplini misiunea, auditorul trebuie să folosească procedurile pe care le consideră necesare pentru a obține un *grad rezonabil de certitudine* asupra corectitudinii întocmirii situațiilor (situațiilor) financiare.

Obiectivul auditorului este de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor, datorate fie fraudei, fie erorii, la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor, prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, furnizând, astfel, o bază pentru elaborarea și implementarea de răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate²⁶.

Riscul de audit financiar - Riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ (materiale).

Nivelul de siguranță constituie încrederea obținută prin aplicarea procedurilor de audit, în sensul că erorile cumulate din situațiile financiare nu vor fi mai mari decât nivelul materialității (a pragului de semnificație).

Este necesar ca un auditor să fie încrezător că rezultatele și concluziile formulate la finalul auditului sunt corecte. În general este agreat un nivel acceptabil al riscului de audit existent în timpul efectuării auditului, care se referă la măsura în care auditorul este dispus să accepte că situațiile financiare sunt eronate, după efectuarea auditului.

Dacă auditorul dorește un nivel al riscului de audit scăzut, aceasta înseamnă că dorește să fie cât mai sigur că situațiile financiare nu conțin erori materiale. Astfel, dacă presupunem că riscul este 0 (nu există risc), asigurarea auditului va fi 100 (situațiile financiare sunt 100% corecte), deși în practică asemenea situație nu este posibilă.

Deci, riscul de audit + nivelul de siguranță = 100%

Din motive de costuri și eficiență nu este posibilă o siguranță absolută, dar pentru obținerea unei siguranțe rezonabile, auditorul trebuie să țină seama în permanență de riscurile auditului. În funcție de aceste riscuri se stabilesc:

- ❖ procedurile de lucru;
- ❖ întinderea testelor și sondajelor;
- ❖ data și succesiunea intervențiilor.

²⁶ ISA 315 (Revizuit) „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”, p. 3.

Audit financiar

Conform ISA-urilor riscul de audit are două componente de bază: riscul de denaturare semnificativă și riscul de nedetectare.

Risc de denaturare semnificativă – riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ înainte de auditare.

Denaturările pot apărea ca urmare a erorii sau fraudei.

Eroare – o greșeală neintenționată în situațiile financiare, inclusiv omiterea unei valori sau neprezentarea acesteia.

Frauda – un act intenționat comis de unul sau mai mulți indivizi din cadrul conducerii, persoanelor însărcinate cu guvernarea, angajaților, sau unor terțe părți, ce implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj injust sau ilegal. Deși fraudă este un concept juridic larg, în contextul ISA-urilor, auditorul este interesat de fraudă ce produce denaturări semnificative ale situațiilor financiare. Există două tipuri de denaturări intenționate ce sunt relevante pentru auditor – denaturări ce rezultă din raportarea financiară frauduloasă și denaturări ce rezultă din deturnarea de active.

Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă produsă ca urmare a fraudei este mai mare decât riscul de a nu detecta o denaturare ce rezultă ca urmare a erorii. Acest lucru se datorează faptului că fraudă poate implica planuri sofisticate și atent organizate menite să o ascundă, precum falsul, omiterea deliberată de a înregistra tranzacții, sau declarații false intenționate către auditor. Astfel de încercări de ascundere pot fi și mai greu de detectat atunci când sunt însoțite de complicitate. Complicitatea îl poate face pe auditor să creadă că probele de audit sunt convingătoare, când acestea sunt, de fapt, false. Capacitatea auditorului de a detecta o fraudă depinde de factori precum priceperea autorului, frecvența și amploarea manipulării, gradul de complicitate, importanța relativă a sumelor manipulate și gradul ierarhic al celor implicați.

Riscurile de denaturare semnificativă pot exista la două niveluri:

- cel al situațiilor financiare în general; și
- nivelul de afirmație al claselor de tranzacții, soldurilor de conturi sau prezentărilor.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare în general se referă la riscurile de denaturare semnificativă care la rândul lor sunt legate în mod strict de situațiile financiare ca întreg și au un efect potențial asupra afirmațiilor.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor sunt evaluate pentru a determina natura, momentul și întinderea unor proceduri de audit suplimentare necesare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate. Aceste probe permit auditorului să

Audit financiar

exprime o opinie cu privire la situațiile financiare la un nivel acceptabil de scăzut a riscului de audit.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor constau în două componente: *riscul inerent* și *riscul de control*. Riscul inerent și riscul de control sunt riscurile entității. Ele există independent de auditul situațiilor financiare.

Risc inerent – Susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată în mod semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente. La rândul său riscul inerent este divizat în risc inerent general și risc inerent specific.

Riscul inerent general vizează:

- ✓ Integritatea conducerii
- ✓ Experiența și cunoștințele conducerii, precum și schimbările survenite la nivelul conducerii pe parcursul perioadei, de exemplu, lipsa de experiență a managerilor poate afecta întocmirea situațiilor financiare ale entității.
- ✓ Presiuni neobișnuite exercitate asupra conducerii, de exemplu, circumstanțe ce ar putea predispune conducerea la denaturarea situațiilor financiare, cum ar fi experiența eșecului a numeroase entități ce-și desfășoară activitatea în sectorul de activitate respectiv sau o entitate ce nu deține suficient capital pentru continuarea activității.
- ✓ Natura activității entității, de exemplu, potențialul uzurii tehnologice a produselor și serviciilor sale, complexitatea structurii capitalului său, importanța părților afiliate, localizarea și răspândirea geografică a facilităților de producție ale entității.
- ✓ Factori care afectează sectorul de activitate în care operează entitatea, de exemplu, condițiile economice și concurența, așa cum au fost identificate de tendințele și indicatorii financiari, precum și de schimbările tehnologice, cererea de consum și practici contabile comune sectorului de activitate respectiv.

Riscul inerent specific vizează:

- ✓ Conturi ale situațiilor financiare care este probabil a fi susceptibile de denaturare, de exemplu, conturi care necesită ajustări în perioadele anterioare sau care implică un grad ridicat de estimare.

Audit financiar

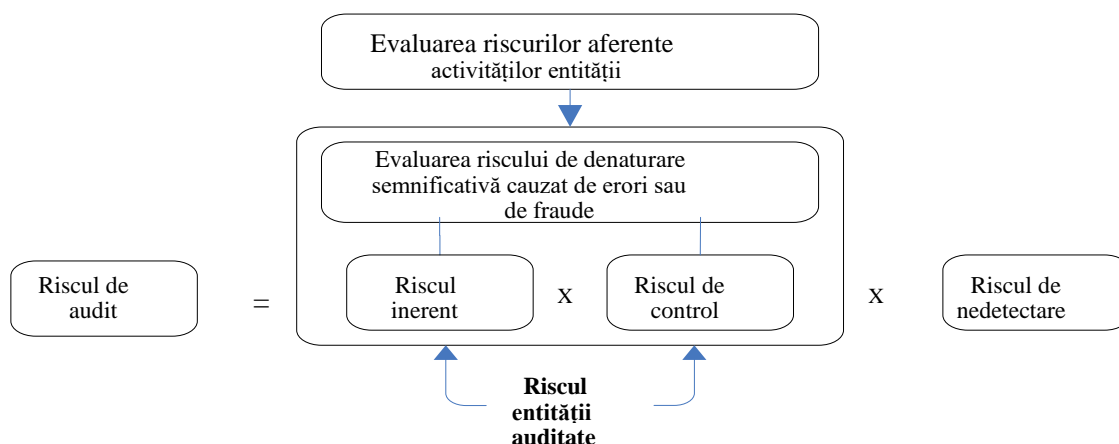
- ✓ Complexitatea tranzacțiilor principale sau a altor evenimente care ar putea necesita utilizarea serviciilor unui expert.
- ✓ Gradul raționamentului profesional implicat în determinarea soldului contului.
- ✓ Susceptibilitatea activelor la pierdere sau delapidare, de exemplu, active considerate foarte necesare sau ca având un grad ridicat de circulație, cum ar fi numerarul.
- ✓ Finalizarea unei tranzacții neobișnuite sau complexe, în special la sfârșitul exercițiului sau aproape de acest moment.

Riscul de control – riscul ca o denaturare care ar putea să apară la nivelul unei afirmații cu privire la o clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare care ar putea fi semnificativă, fie individual sau în mod agregat împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de către controlul intern al entității.

ISA-urile nu se referă în mod obișnuit la riscul de control și la riscul inerent în mod separat, ci mai degrabă la o evaluare combinată a ”riscului de denaturare semnificativă”. Totuși, auditorul va putea să separe sau să combine evaluările riscului inerent și a celui de control în funcție de tehnicile sau metodologiile de auditare preferate și de considerații practice. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ar putea fi exprimată în termeni cantitativi, ca de exemplu în procente, sau în termeni necantitativi. În orice situație, nevoia ca un auditor să facă evaluări corecte a riscurilor este mai importantă decât abordările diferite prin care ele pot fi făcute.

Riscul de nedetectare – riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, nu vor fi în măsură să detecteze o denaturare care există și care ar putea fi semnificativă, fie individual sau la nivel agregat împreună cu alte denaturări. Riscul de nedetectare este legat de natura, momentul și întinderea procedurilor auditorului care sunt stabilite de acesta pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut.

Figura 1: Componentele riscului de audit



ISA 315 (Revizuit) stabilește cerințe și oferă îndrumări pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelurile situațiilor financiare și al afirmațiilor.

Proceduri de evaluare a riscului de denaturare semnificativă:

Intervievări ale conducerii – natura, aria de cuprindere și frecvența analizei conducerii sunt relevante pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control al entității;

Intervievarea altor persoane din cadrul entității (personalul operativ care nu este implicat direct în procesul de raportare financiară, angajați implicați în inițierea, procesarea și înregistrarea unor tranzacții complexe sau neobișnuite, consilierii juridici proprii, etc.) – pentru a primi acele informații pe care conducerea nu le-ar fi comunicat;

Intervievarea auditului intern. ISA 315 (Revizuit) și ISA 610 stabilesc cerințe și oferă recomandări în auditarea acelor entități care au o funcție de audit intern.²⁷ Respectând cerințele acelor ISA în contextul fraudei, auditorul poate efectua interviuri asupra activităților specifice de audit intern inclusiv, de exemplu:

- Procedurile aplicate, dacă există, de către auditorii interni pe parcursul anului pentru a detecta erori sau fraude.
- Măsura în care conducerea a reacționat corespunzător la constatările ce au rezultat din aceste proceduri.

Considerarea altor informații – discuțiile între membrii echipei misiunii, informațiile obținute în urma proceselor auditorului de acceptare și menținere a clientului pot fi relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.

²⁷ ISA 315 (Revizuit), punctul 23 și ISA 610 „Utilizarea activității auditorilor interni”

Audit financiar

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor – pot include modificarea naturii, momentului și ariei de cuprindere a procedurilor de audit. De exemplu: dacă auditorul identifică faptul că se exercită presiune asupra conducerii pentru a îndeplini așteptările cu privire la venituri, poate exista riscul aferent de umflare a vânzărilor de către conducere prin încheierea unor contracte de vânzare care includ termeni ce nu permit recunoașterea veniturilor sau prin facturarea unor vânzări înainte de livrare. În aceste condiții, auditorul poate, de exemplu, proiecta confirmări externe, nu numai pentru a confirma sumele neprimite încă, dar și pentru a confirma detaliile contractelor de vânzare, inclusiv data, și orice alți termeni privind condițiile de retur și livrare.

Comitetul Internațional pentru Practici de Audit (International Auditing Practices Committee-IAPC) a stabilit o matrice care permite estimarea riscului de nedetectare acceptabil în funcție de riscul inerent și de riscul de control²⁸:

		<i>Auditorul a estimat un risc de control</i>		
		<i>Ridicat</i>	<i>Mediu</i>	<i>Scăzut</i>
<i>Auditorul a estimat un risc inerent</i>	<i>Ridicat</i>	Scăzut	Scăzut	Mediu
	<i>Mediu</i>	Scăzut	Mediu	Ridicat
	<i>Scăzut</i>	Mediu	Ridicat	Ridicat

Matematic riscul de audit (R.A.), se determină în baza riscului inerent (R.I.), riscului de control (R.C.) și riscului de nedetectare (R.N.).

Riscul de audit = riscul inerent x riscul de control x riscul de nedetectare sau,

$$\mathbf{RA = RI \times RC \times RN}$$

Astfel după cum s-a menționat dacă riscul inerent și riscul de control auditorul nu poate să manipuleze cu acestea, riscul de nedetectare poate să-l stabilească în funcție de necesitatea acestuia. De ex. chiar și pentru o situație ideală riscul inerent auditorul îl va stabili nu mai puțin de 50 %, se poate ajunge până la 100 %, riscul de control la fel în funcție de eficiența sau ineficiența sistemului de control intern se poate ajunge până la 100 %, respectiv dacă auditorul își propune un risc de audit de la 5 la 10 %, din formula matematică de mai sus se poate calcula cu exactitate riscul de nedetectare pe care trebuie să-l i-a în calcul auditorul pe parcursul aplicării procedurilor de audit. Respectiv:

$$\mathbf{RN = RA / (RI \times RC)}$$

²⁸ Obert, R., *DESCF. Manuel&Applications. Synthèse droit et comptabilité*, Ed. Dunod, Paris, 1998, p.49.

5.3. Pragul de semnificație (materialitatea) în exercitarea unei misiuni.

La evaluarea autenticității situațiilor financiare prezentate, auditorul trebuie să determine dacă totalitatea denaturărilor descoperite prin audit și necorectate, are un caracter semnificativ. Pragul de semnificație exprimă nivelul de importanță (semnificație) a informației.

În general cadrele de raportare financiară discută adesea despre conceptul de prag de semnificație în contextul pregătirii și prezentării situațiilor financiare. Deși cadrele de raportare financiară ar putea să trateze subiectul pragului de semnificație folosind termeni diferiți, ele explică în general faptul că:

- ✚ Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă, s-ar putea aștepta ca ele, în mod individual sau agregat, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare;
- ✚ Judecățile cu privire la pragul de semnificație sunt făcute în lumina circumstanțelor date, și sunt afectate de mărimea sau natura denaturării, sau o combinație a celor două;
- ✚ Judecățile cu privire la aspecte care sunt importante pentru utilizatorii situațiilor financiare sunt bazate pe luarea în considerare a nevoilor comune de informare a utilizatorilor ca grup cu privire la situațiile financiare.²⁹ Efectul posibil al unei denaturări asupra unor utilizatori individuali specifici, ale căror nevoi ar putea să varieze mult, nu este luat în considerare.

De exemplu, diferența dintre o cifră de afaceri de 745 mii lei și una de 750 mii lei nu pare să influențeze evaluarea unei entități, în timp ce două cifre alternative de 450 mii lei și 750 mii lei par să fie substanțial diferite și probabil vor duce la o evaluare destul de diferită a entității.

Determinarea pragului de semnificație de către auditor reprezintă un aspect ce ține de judecata profesională, și este afectat de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare a utilizatorilor situațiilor financiare. În acest context, este rezonabil ca auditorul să presupună faptul că utilizatorii:

²⁹ De exemplu, „Cadrul pentru pregătirea și prezentarea situațiilor financiare” adoptat de Consiliul internațional pentru standarde de contabilitate în Aprilie 2001, indică faptul că pentru o entitate orientată spre obținerea de profit, deoarece investitorii sunt cei ce furnizează capitalul de risc entității, situațiile financiare care îndeplinesc nevoile acestora vor îndeplini de asemenea și majoritatea nevoilor altor utilizatori care vor putea fi satisfăcute de situații financiare.

Audit financiar

- (a) Au o înțelegere rezonabilă cu privire la afacere, la activitățile economice și la contabilitate și bunăvoința de a studia informațiile din situațiile financiare cu o diligență rezonabilă;
- (b) Înțeleg faptul că situațiile financiare sunt pregătite, prezentate și auditate la nivelul pragurilor se semnificație;
- (c) Recunosc incertitudinile inerente evaluării sumelor pe baza folosirii de estimări, judecată și luarea în considerare a evenimentelor viitoare; și
- (d) Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare.

În teoria și practica auditului, conceptul de prag de semnificație (materialitate) este esențial. Într-un context sau altul, pragul de semnificație este menționat în aproape fiecare standard de audit. În plus, acest concept este utilizat și în standardele de contabilitate.

Acest lucru indică faptul că în toate etapele misiunii de audit - de la cunoașterea activităților entității auditate și luarea deciziilor privind desfășurarea misiunii, planificarea și organizarea misiunii pentru a-și forma o opinie cu privire la imaginea fidelă a situațiilor financiare - auditorul ar trebui să evalueze constant cifrele reflectate în situațiile financiare sub aspectul materialității determinate la nivelul situațiilor financiare cât și la nivelul posturilor situațiilor financiare.

Cerințele uniforme privind conceptul de materialitate în audit sunt prezentate în ISA 320 ”Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”. Respectiv, potrivit Standardului de Audit 320 „Obiectivul unui audit al situațiilor financiare este de a permite unui auditor exprimarea unei opinii, potrivit căreia situațiile financiare au fost întocmite sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru general de raportare financiară identificat”. Standardul clarifică conceptul de „materialitate” în raport cu faptele reflectate în situațiile financiare. Așadar, standardul precizează că informațiile despre activele individuale, datoriile, veniturile, cheltuielile, componentele capitalului, precum și operațiunile comerciale la general sunt considerate semnificative dacă omisiunea sau denaturarea acestora ar putea afecta deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza informațiilor incluse în situațiile financiare.

În practica internațională pe lângă termenul de ”prag de semnificație” se utilizează și termenul de ”prag de semnificație funcțional”. În contextul ISA-urilor, pragul de semnificație funcțional reprezintă suma sau sumele stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca denaturările necorectate sau nedetectate agregate să

Audit financiar

depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se va referi și la suma sau sumele stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări.

Pragul de semnificație (materialitatea), legat de situațiile financiare, se aplică la două concepte fundamentale diferite:

- a) faptele reflectate în situațiile financiare conform Cadrului general de raportare financiară (acest concept este folosit în principal de contabili);
- b) denaturările detectate sau suspectate asupra situațiilor financiare conform Standardelor de audit (această abordare este utilizată în principal de auditori).

La etapa de planificare a misiunii, este important să se evidențieze indicatorii (segmentele și posturile ale situațiilor financiare), pe care auditorul le consideră cele mai semnificative. Respectiv acele segmente sau posturi ale situațiilor financiare, care auditorul le consideră nesemnificative, auditorul poate să nu le include în strategia generală și planul de audit (verificare). În acest caz, în conformitate cu cerințele de reglementare, auditorul ar trebui să se bazeze pe raționamentul profesional.

Un astfel de raționament profesional în cadrul entității de audit ar trebui să fie stabilit inclusiv la nivelul politicilor interne cu privire la controlul calității, unde ar trebui definite criterii prin care Planul de audit include în mod necesar verificarea prealabilă a datelor privind activele, datoriile, componentele capitalului, tranzacțiile comerciale importante. Criteriul materialității poate fi calitativ și cantitativ.

În baza criteriului calitativ se va determina importanța informațiilor, se vor evidenția cele mai importante segmente (elemente) pentru verificare, reflectate în situațiile financiare. Un astfel de criteriu poate fi o listă a acestor segmente din situațiile financiare pe care auditorul trebuie să le includă în mod necesar în strategia generală și planul misiunii.

De exemplu, politicile interne cu privire la controlul calității al unei entități de audit pot reflecta cerința verificării prealabile obligatorii a unor indicatori din Situația de profit și pierdere, precum „Veniturile din vânzarea de bunuri, lucrări, servicii”, „Costul mărfurilor, produse, lucrărilor, serviciilor vândute”, „Cheltuieli privind impozitul pe venit”. Într-o altă entitate de audit, același criteriu poate conține o cerință pentru verificarea obligatorie a tuturor indicatorilor din Situația de profit și pierdere (Anexa nr. 2). Este important ca politicile interne ale entității de audit să enumere principalii indicatori care ar trebui să intre în atenția auditorului, care sunt esențiali pentru potențialul utilizator.

Audit financiar

Criteriul cantitativ pentru evidențierea informațiilor esențiale pentru auditor este reprezentată de valoarea unui anumit indicator, pornind de la care acest indicator devine semnificativ, respectiv supus verificării. Acest prag poate fi pur și simplu o valoare totală sau o parte a unui indicator cantitativ generalizat. În primul caz, se vorbește despre indicatorul absolut al materialității, în al doilea - despre unul relativ.

De exemplu, pentru evidențierea conturilor contabile sintetice, care urmează a fi supuse în primul rând verificării printr-un criteriu cantitativ, se poate utiliza balanța de verificare:

Tabel 1. Balanța de verificare.

Nr.	Cont	RULAJ (mii lei)				SOLD (mii lei)			
		Debit	%	Credit	%	Debit	%	Credit	%
1	Imobilizări necorporale	275	0,6	175	0,4	575	3,3	-	
2	Imobilizări corporale	2 435	5,4	1 417	3,1	8 987	51,5	-	
3	Obiecte de mică valoare și scurtă durată	574	1,3	434	1,0	154	0,9	-	
4	Datoriile comerciale	15 756	34,4	16 221	35,9	-		2 544	14,6
	Total	45 215	100	45 215	100	17 467	100	17 467	100

Criteriul de selectare a posturilor pentru verificare conform tabelului 1 entitatea de audit ar trebui să-l formuleze în politicile interne. De exemplu: trebuie verificate obligatoriile conturile, a căror solduri la sfârșitul perioadei este mai mare decât un criteriu prestabilit pentru un sold (CPS) de exemplu de 5% din valoarea totală a bilanțului, sau a căror rulaje (debitor sau creditor) este mai mare decât un criteriu prestabilit pentru un rulaj (CPR) de exemplu de 2% din totalul rulajului. Valorile CPS și CPR sunt stabilite în politicile interne

Audit financiar

din cadrul companiei de audit. În acest caz, CPS și CPR sunt criterii cantitative relative de materialitate.

În urma aprecierii situațiilor financiare, aplicând procedurile de fond, auditorul poate detecta denaturări. Criteriul „materialității” se aplică și asupra denaturărilor constatate. Denaturarea, în acest caz, este considerată semnificativă dacă aceasta duce la decizii economice eronate luate pe baza informațiilor denaturate. Ca criteriu de evaluare a denaturării ca fiind una semnificativă sau nu se folosește nivelul de materialitate.

Nivelul de materialitate este înțeles ca valoarea limită a denaturărilor cumulate din situațiile financiare, pornind de la care un utilizator calificat al situațiilor financiare cu un grad ridicat de probabilitate nu va putea să tragă concluziile corecte și să ia decizii economice corecte.

La elaborarea unui Plan de audit, auditorul stabilește un nivel acceptabil al materialității (din punct de vedere cantitativ) a denaturărilor care vor fi detectate. Un nivel acceptabil al materialității ca limită a denaturărilor cumulate, care la final nu va modifica opinia auditorului cu privire la aprecierea situațiilor financiare, poate fi de natură calitativă și cantitativă.

Auditorul trebuie să țină cont de aspectele calitative și cantitative ale materialității pe tot parcursul misiunii de audit. În ceea ce privește partea calitativă, auditorul ar trebui să își folosească raționamentul profesional pentru a determina dacă abaterile tranzacțiilor comerciale și financiare efectuate de entitatea auditată de la cerințele actelor normative constatate în timpul auditului sunt semnificative sau nu. Din punct de vedere cantitativ - auditorul trebuie să evalueze dacă denaturările individuale și totale detectate depășesc sau nu acel criteriu cantitativ – pragul de semnificație (materialitatea).

Exemple de denaturări din punct de vedere calitativ:

- descrierea insuficientă sau inadecvată a politicilor contabile atunci când există o probabilitate ca un utilizator al situațiilor financiare să fie indus în eroare de o asemenea descriere;
- nedezvăluirea încălcărilor cerințelor actelor normative în cazul în care există probabilitatea ca aplicarea ulterioară a sancțiunilor să aibă un impact semnificativ asupra continuității activității entității auditate.

Determinarea unui nivel acceptabil de materialitate în contextul auditării unei entități este una fundamentală. În funcție de semnificația acestuia, se construiește un plan și un program de audit și se determină volumul și profunzimea procedurilor de audit. Cu cât

Audit financiar

nivelul de materialitate este mai scăzut, cu atât este necesar de proceduri de audit mai detaliate, mai profunde, mai voluminoase, este necesar de un număr mai mare de probe de audit. Aceasta duce la o creștere a complexității verificării. Prin urmare, nivelul de materialitate ar trebui să fie justificat și selectat din condițiile de optimizare a planificării auditului.

În practica de audit, se utilizează diferite metode pentru a calcula un nivel acceptabil al materialității. Pentru determinarea valorii absolute a nivelului de materialitate, auditorul ar trebui să ia ca bază principalii indicatori care caracterizează situațiile financiare ale entității economice care urmează să fie auditate.

Pentru a determina nivelul de materialitate în practica internațională, este utilizat un tabel cu indicatori de bază și ponderea acestora (%), (tabelul 2).

Tabelul 2. Indicatorii de bază pentru determinarea nivelului materialității:

Denumirea indicatorului de bază	Valoarea indicatorului din situațiile financiare (mii lei)	Coefficient %	Valoarea absolută a materialității (mii lei)
1	2	3	4 (2x3)
Profitul până la impozitare	2 332	5 – 10%	116,6 – 233,2
Venitul din vânzări	15 775	1 – 2%	157,8 – 315,5
Capital propriu	5 500	3 – 5%	165,0 – 275,0
Total cheltuieli	13 443	1 – 2%	134,4 – 268,9

În anumite situații este posibil ca unii indicatori să nu fie incluși în tabel. De exemplu, o entitate poate avea pierdere la sfârșitul perioadei sau poate avea un profit mic, ceea ce, potrivit auditorului, ținând cont de analiza indicatorilor pentru anii precedenți, nu este tipic pentru această entitate. De asemenea, o entitate nu poate avea un indicator „venitul din vânzări” dacă este vorba despre o entitate sau o organizație non-profit, fără scop lucrativ, care este finanțată din alte surse decât veniturile proprii. În aceste cazuri, sunt selectați alți indicatori de bază specifici pentru entitățile auditate.

Audit financiar

Atunci când se efectuează un audit, auditorul trebuie să ia în considerare la determinarea pragului de semnificație (materialității) și legătura acestuia cu riscul de audit.

Așa cum se precizează în Standardul de Audit 320 relația dintre pragul de semnificație, și riscul de audit este invers proporțională. Cu cât este mai înalt riscul de audit, cu atât este mai scăzut nivelul pragului de semnificație și invers. Respectiv în tabelul 2 în cazul în care anterior a fost determinat un risc de audit înalt se vor lua valoarea cea mai mică a coeficienților (de ex. pentru Venitul din vânzări coeficientul va fi 1%), iar în cazul în care a fost determinat un risc de audit scăzut se vor lua valoarea cea mai mare a coeficienților (de ex. pentru Capital propriu coeficientul va fi 5%), la fel pentru restul indicatorilor.

Auditorul ar trebui să analizeze valorile numerice a materialității înregistrate în a patra coloană din tabelul 2. Dacă careva din valori deviază semnificativ în sus sau în jos de restul, auditorul poate renunța la aceste valori. Pe baza indicatorilor rămași, se calculează valoarea medie, care poate fi rotunjită pentru comoditatea lucrărilor ulterioare. Această valoare ulterior reprezintă unicul indicator al nivelului de materialitate pe care auditorul îl poate utiliza în activitatea sa.

Procedura pentru determinarea pragului de semnificație (nivelului de materialitate), toate calculele aritmetice și motivele, pe baza cărora auditorul a exclus orice valori din calcule, trebuie să fie reflectate în documentația de lucru a auditului. La sfârșitul etapei de planificare a auditului, pragul de semnificație (materialitatea) ar trebui să fie aprobat de directorul entității de audit sau persoana responsabilă din cadrul entității de audit de revizuirea controlului calității.

De exemplu: în baza exemplului din Tabelul 1, Total active = 17 467 000 lei.

Să presupunem că în baza tabelului 2 a fost determinat un prag de semnificație general (materialitatea) de 250 000 lei. Aceasta reprezintă că auditorul poate accepta denaturări cumulate în valoare absolută de 250 000 lei asupra totalului bilanțului de 17 467 000 lei. În valoare relativă aceasta reprezintă 1,43%.

Totodată auditorul pe lângă pragul de semnificație general poate determina pragul de semnificație specific la nivelul soldurilor conturilor, de exemplu pentru soldul datoriilor comerciale conform tabelului 1 se poate determina pragul de semnificație specific astfel: soldul final (2 544 000 lei) x 1,43% = 36 380 lei. Ceea ce reprezintă că erorile în limita a 36380 lei asupra totalului datoriilor comerciale auditorul poate accepta acestea ca fiind nesemnificative.

Audit financiar

Respectiv în cazul în care denaturările cumulate constatate conform exemplului depășesc cifra pragului de semnificație de 250.000 lei auditorul urmează să prezinte recomandări către entitatea auditată cu privire la înlăturarea denaturărilor. În cazul în care denaturările sunt înlăturate de entitatea auditată auditorul nu urmează să modifice opinia sa, în caz contrar (denaturările necorectate depășesc pragul de semnificație) auditorul este obligat să modifice opinia sa din raportul de audit.

Procedura de determinare a pragului de semnificație (materialității) are un caracter recomandabil. Entitățile de audit trebuie să își stabilească propria procedură pentru a găsi nivelul de materialitate. De exemplu, spre deosebire de ordinea propusă, auditorii pot:

- modifica valorile coeficienților din coloana 3;
- introduce, elimina, modifica indicatorii financiari din coloana 1;
- schimba ordinea mediei la găsirea indicatorului;
- să țină seama de valorile indicatorilor financiari pentru anii precedenți și să țină seama de dinamica schimbărilor acestora (trendul);
- să determine nu un indicator al nivelului de materialitate, ci mai mulți indicatori pentru diverse elemente din bilanț (prag de semnificație specific la nivelul grupurilor de active, grupurilor de tranzacții, posturilor individuale, etc.);
- stabili independent un tabel și să determine un algoritm propriu pentru calcularea nivelului de materialitate.

5.4. Planificarea misiunii de audit a situațiilor financiare.

Planificarea unui audit implică stabilirea strategiei generale de audit a misiunii și elaborarea unui plan de audit. Planificarea adecvată aduce o serie de beneficii auditului situațiilor financiare, printre care:

- ✚ Îl ajută pe auditor să acorde atenție cuvenită domeniilor importante ale auditului.
- ✚ Îl ajută pe auditor să identifice și să rezolve problemele posibile, la momentul oportun.
- ✚ Îl ajută pe auditor să organizeze și să gestioneze corect misiunea de audit pentru ca aceasta să se desfășoare într-un mod eficient și eficace.
- ✚ Furnizează asistență în selectarea membrilor echipei misiunii, care dispun de nivelurile adecvate de capacități și competențe pentru a răspunde riscurilor anticipate, și în delegarea de sarcini adecvate acestora.
- ✚ Facilitează coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora.

Audit financiar

- ✚ Furnizează asistență, după caz, în îndrumarea activității desfășurate de auditorii componentelor și experți.

Auditorul trebuie să planifice lucrările de audit astfel, încât auditul să fie exercitat cât mai eficient.

Planificare - elaborarea unei strategii generale și unei abordări detaliate a caracterului, momentului de exercitare și a volumului procedurilor de audit presupuse. Auditorul poate discuta elementele strategiei generale și anumite procedee de audit cu consiliul director și cu conducerea agentului economic, precum și cu personalul acestuia pentru asigurarea eficacității și eficienței auditului și pentru coordonarea procedurilor de audit cu lucrul personalului agentului economic. Ameliorarea calității și eficienței auditului depinde de măsura în care se asigură coordonarea procedurilor de audit cu obiectivele și procedurile manageriale și ale sistemului de control intern al entității auditate.

Volumul planificării depinde de mărimea agentului economic, de complexitatea auditului, de experiența anterioară de lucru a auditorului cu agentul economic dat, de cunoașterea business-ului clientului.

5.4.1. Preplanificarea – etapa inițială a planificării.

În vederea pregătirea strategiei de audit, auditorul trebuie să stabilească un prag de semnificație acceptabil pentru evitarea lucrărilor inutile.

De aceea, pentru planificarea deciziei cu privire la opinia emisă, auditorul trebuie să identifice *domeniile semnificative, sistemele semnificative, riscurile auditului* și să stabilească *importanța lor relativă*.

Auditorul trebuie să examineze caracterul semnificativ la:

- determinarea caracterului, momentului de exercitare și volumului procedurilor de audit;
- evaluarea influenței denaturărilor asupra situațiilor financiare.

La planificarea unui audit, auditorul trebuie să determine ce poate servi drept cauză a denaturării semnificative a situațiilor financiare. Evaluarea de auditor a caracterului semnificativ referitor la soldurile anumitor conturi și grupuri de operațiuni ajută auditorul să stabilească la care indicatori (posturi) de atras atenția; dacă urmează de aplicat procedurile de eșantionaj și analitice.

La etapa inițială a planificării auditului se constată domeniile importante pentru audit, determinarea nivelului caracterului semnificativ, care să permită a considera situațiile

Audit financiar

financiare ca fiind autentice. De asemenea, posibilitatea existenței denaturării semnificative, luând în considerare experiența perioadelor precedente, sau fraudei.

Domeniile semnificative, trebuie analizate în funcție de caracteristicile proprii ale întreprinderii, ele se constituie din următoarele elemente:

- ❖ cumpărări (furnizori, stocuri, disponibilități);
- ❖ vânzări (clienți, stocuri, venituri, disponibilități);
- ❖ personal (plăți, cheltuieli, disponibilități);
- ❖ producție (stocuri, cheltuieli, consumuri, venituri);
- ❖ fluxuri ale mijloacelor bănești (încasări, plăți, venituri, cheltuieli)
- ❖ imobilizări (active pe termen lung), etc.

Fiecare din aceste domenii trebuie analizate în funcție de caracteristicile proprii ale entității, deoarece aceste domenii pot să difere de la o entitate la alta. Astfel, la entitățile din sfera comerțului, producția nu poate fi un domeniu semnificativ, etc.

Pentru studierea **sistemelor semnificative**, auditorul ia cunoștință cu următoarele aspecte: locul de perfectare a documentelor și de origine a operațiunilor economic-financiare; sursele de date și circuitul documentelor; tehnica contabilă și prelucrarea datelor; identificarea zonelor de risc și a posibilităților de apariție a erorilor semnificative în situațiile financiare.

Auditul prezintă și riscul ca unele omisiuni, erori să nu fie descoperite, deoarece el se bazează pe procedee de fond, procedee analitice, pe teste și sondaje. Pentru informarea cu privire la situațiile financiare, auditorul utilizează procedee care îi permit să obțină un grad rezonabil de certitudine că acestea au fost corect întocmite în toate punctele lor esențiale. Având în vedere existența unor limite inerente auditului, precum și a oricărui sistem de audit intern, există riscul inevitabil ca unele inexactități semnificative să nu fie descoperite, atunci auditorul trebuie să planifice auditul în funcție de factorii de risc și de importanța relativă a acestora, care diferă de la o întreprindere la alta. De asemenea, este important de a se acorda atenție și la riscurile legate de natura operațiunilor tratate și riscuri legate de concepția și funcționarea sistemului.

Riscurile legate de natura operațiunilor tratate pot rezulta din activitatea obișnuită a agentului economic (procurări, salarii, vânzări, producție) din activități mai puțin regulate (formarea capitalului statutar, repartizarea profitului, inventariere), operațiuni de natură excepțională (fuziuni, lichidare, reevaluări - nu există personal suficient de bine pregătit pentru aceste situații).

Audit financiar

Riscuri legate de concepția și funcționarea sistemului apare ca urmare a faptului că sistemele trebuie să prevină, să descopere și să corecteze erorile survenite în timpul executării operațiunilor. Riscurile pot fi mai ușor limitate în cazul datelor repetitive dacă sistemul de culegere și prelucrare a lor a fost conceput fiabil. Uneori este însă nevoie ca și sistemul să fie controlat pentru a descoperi eventuale defecțiuni.

Importanța relativă a unei inexactități sau omisiuni se stabilește în raport cu mărimea sau natura acestora, cu posibilitatea ca aceste inexactități și omisiuni să influențeze raționamentul, opinia sau decizia persoanelor care se sprijină pe informațiile furnizate de contabilitate (utilizatorilor de informații contabile).

Conform ISA, auditorul trebuie să documenteze informațiile și faptele care confirmă faptul că auditul a fost efectuat în conformitate cu cerințele Standardelor de Audit. Informația documentată la etapa preplanificării se referă la date despre persoanele cu funcții de răspundere, calificarea, funcțiile, sarcinile și obligațiunile de serviciu; date cu privire la fondatori, influența fondatorului, procesul decizional, consultațiile de audit suplimentare, volumul estimativ de lucru, solvabilitatea și rentabilitatea economică, modalitatea de repartizare a profitului, activitățile licențiate corespund cu cele prevăzute în documentele de constituire ale întreprinderii, implicarea experților în procesul de audit, gradul de dependență față de anumiți furnizori și cumpărători, beneficiază întreprinderea de serviciile specialiștilor calificați, dacă contractele încheiate cu terțe persoane sunt bine puse la punct de către juriști, factorii de influență externi. De asemenea, se documentează oportunitatea colaborării cu auditul, perioada de exercitare a auditului, potențialul de audit pentru acceptarea serviciului de audit.

5.4.2. Strategia generală și Planul misiunii.

Natura și amploarea activităților de planificare vor varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității, a experienței anterioare în cadrul entității a membrilor cheie ai echipei misiunii și a modificărilor circumstanțelor care au loc în cadrul misiunii de audit.

Conform prevederilor ISA 300 „Planificarea unui audit al situațiilor financiare” punctul 12 cu referire la „Documentație”, auditorul trebuie să includă în documentația de audit:

- (a) Strategia generală de audit;
- (b) Planul de audit; și
- (c) Orice modificări semnificative efectuate în timpul misiunii de audit asupra strategiei generale de audit sau a planului de audit, precum și motivele acestor modificări.

Audit financiar

Auditorul trebuie să stabilească o Strategie generală de audit care definește domeniul de aplicare, plasarea în timp și direcția auditului, și care furnizează îndrumări privind elaborarea planului de audit.

În stabilirea strategiei generale de audit, auditorul trebuie:

- (a) Să identifice caracteristicile misiunii ce îi definesc domeniul de aplicare;
- (b) Să identifice obiectivele de raportare ale misiunii pentru planificarea plasării în timp a auditului și a naturii comunicărilor prevăzute;
- (c) Să ia în considerare factorii care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt semnificativi pentru direcționarea eforturilor echipei misiunii;
- (d) Să ia în considerare rezultatele activităților preliminare misiunii și, acolo unde este aplicabil, măsura în care sunt relevante cunoștințele dobândite în alte misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru entitate; și
- (e) Să prevadă natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare desfășurării misiunii.

Auditorul trebuie să elaboreze și perfecteze documentar strategia generală de audit descriind sfera de aplicare și metodele de exercitare a auditului presupuse, în acest scop *trebuie să ia în considerare un șir de aspecte*, cum ar fi:

- a) Cunoașterea business-ului clientului
- b) Înțelegerea sistemelor contabil și de control intern
- c) Riscul și caracterul semnificativ
- d) Caracterul, momentul de exercitare și volumul procedurilor de audit
- e) Coordonarea, gestiunea, supravegherea și verificarea
- f) Alte aspecte

În funcție de circumstanțele și experiența auditorilor, planurile de audit pot avea conținut și forme diferite. De regulă, se elaborează două documente:

1. Strategia generală de audit, prin care se descriu sfera de cuprindere și obiectivele auditului.

În vederea redactării acestei strategii se presupune de stabilit următoarele:

- 1) Alegerea membrilor echipei în funcție de experiența și specializarea acestora în sectorul de activitate al entității;
- 2) Repartizarea lucrărilor pe persoane în timp și spațiu;
- 3) Stabilirea modului de colaborare cu controlul intern;
- 4) Solicitarea sau colaborarea cu alți experți din diferite domenii (juridic, tehnic, informatic);

Audit financiar

- 5) Stabilirea modului de utilizare a registrelor de ședință a Adunării Generale a Acționarilor/Asociaților și Consiliului de Administrație;
- 6) Fixarea termenului de depunere a raportului de audit.

Strategia de audit cuprinde următoarele informații:

- 1) Prezentarea întreprinderii: denumirea, adresa, capitalul propriu și împrumutat, coduri de identificare, istoria entității, genurile de activități, furnizorii și clienții principali, poziția pe piața, concurenții;
- 2) Cadrul contabil intern: politica de contabilitate, planul de activitate, bugete de cheltuieli, particularitățile controlului intern și ale contabilității, înregistrări contabile tipice;
- 3) Scopul misiunii (auditul situațiilor financiare, revizuirea situațiilor financiare, servicii conexe, auditul formării și utilizării profitului, etc.);
- 4) Riscuri identificate preliminar, caracterul procedurilor de audit (testarea controlului intern, teste detaliate ale soldurilor și tranzacțiilor);
- 5) Orientarea programului de lucru: aprecierea controlului intern, confirmări de obținut (interne și externe), inventariere, asistență de specialitate (informatică, fiscalitate etc.), documente de obținut;
- 6) Echipa și bugetul (determinarea numărului de ore pe categorii de lucrări, calculul costurilor estimate în funcție de experiența membrilor echipei)
- 7) Repartizarea lucrărilor, datele intervențiilor pe etape, lista raporturilor, a scrisorilor de confirmare și a altor documente ce urmează a fi emise.

2. Planul (planurile) de audit este mai detaliat decât strategia generală de audit prin faptul că include natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate de către membrii echipei misiunii. Planificarea pentru aceste proceduri de audit are loc în timpul desfășurării auditului, pe măsură ce se dezvoltă planul de audit pentru misiune. Planul de audit constă dintr-un set de instrucțiuni pentru asistenții implicați în audit, de asemenea este un mijloc de documentare și control a executării adecvate a lucrărilor. Planul de audit de asemenea poate conține obiectivele auditului referitoare la diversele domenii de audit și termenele de exercitare a lucrărilor pentru fiecare domeniu sau proceduri de audit separate.

Astfel planul de audit poate fi elaborat pe obiective ale auditului, cu defalcare pe:

- ✓ domenii de activitate (achiziții, stocuri, vânzări, mijloace bănești etc.);

Audit financiar

- ✓ compartimente (secții, birouri, gestiuni);
- ✓ etape ale auditului;
- ✓ fluxuri materiale și informaționale din entitate.

La pregătirea planului de audit, auditorul urmează să ia în considerare evaluările riscului inerent și riscului legat de control, precum și nivelul necesar de certitudine, asigurat prin procedurile ce țin de esență.

Între eficiența controlului intern într-o întreprindere și mărimea efortului depus de către auditor cu ocazia testării detaliate a tranzacțiilor și soldurilor conturilor contabile există o relație invers proporțională. De aceea, planurile de control al tranzacțiilor și conturilor pot să varieze între o limită minimă și una maximă. Planurile minime sau restrânse de control al tranzacțiilor și conturilor se elaborează atunci când, în urma aprecierii controlului intern, se ajunge la concluzia că există un grad rezonabil de asigurare că înregistrările contabile sunt fiabile. În această situație se pot limita sondajele numai la soldul conturilor deoarece funcționarea controlului intern asupra rulajelor a fost urmărită în etapa precedentă a auditului. Totuși, pentru asigurarea coerenței cu etapele precedente ale auditului, rulajele conturilor vor fi verificate cu ocazia examinărilor analitice.

Planurile extinse de control al conturilor se elaborează în situația în care, se ajunge la concluzia că auditul nu se poate sprijini pe controlul intern din întreprindere. În acest caz, volumul sondajelor este mai mare, întrucât se cuprind în sondaj atât soldurile, cât și rulajele conturilor. Aceste sondaje stabilesc, în funcție de punctele slabe, și riscurile de eroare depistate cu ocazia cunoașterii caracteristicilor proprii ale întreprinderii și cu ocazia evaluării controlului intern.

Planul de control al conturilor se întocmește separat de strategia de audit, conține următoarea informație:

- a) Lista controalelor de efectuat, ordonată pe posturi ale bilanțului. Această listă trebuie să fie suficient de detaliată pentru a se evita omisiunile și pentru a se putea stabili cu ușurință documentele și informațiile ce urmează a se solicita de la întreprindere;
- b) Întinderea eșantionului care se stabilește în funcție de pragul de semnificație și de erorile posibile a se produce. Exemple de sondaje: facturi cu o valoare mare, facturi pentru fiecare partener de afaceri important.
- c) Indicarea datei la care urmează să se efectueze controlul. Precizarea datei are loc pe măsura derulării contractului. Prin aceasta se poate stabili cronologia lucrărilor de control și

Audit financiar

se poate determina răspunderea auditorului pentru operațiunile care au avut loc până la acea dată.

d) Foaia de lucru în care se consemnează constatările controlului. Foile de lucru sunt documente care se anexează la planul de control, în ele se înscriu operațiunile și documentele verificate prin sondaj. Pentru a putea fi mai ușor sistematizate constatările din foile de lucru sunt codificate printr-o referință care are corespondent în documentul de planificare.

e) Probleme întâlnite reprezintă o sinteză a rezultatelor controlului. Aceasta servește și la supervizarea lucrărilor efectuate de către auditorul care a apelat la colaboratori. Pe tot parcursul misiunii sale, auditorul urmărește obținerea documentelor probante care îi permit să dea certificarea asupra situațiilor financiare, utilizând diverse procedee și tehnici care privesc controlul asupra documentelor justificative și control de verosimilitate, observare fizică, examenul analitic.

Ca rezultat al unor evenimente neașteptate, modificări ale condițiilor date, sau probe de audit obținute în urma rezultatelor procedurilor de audit, auditorul poate fi nevoit să modifice strategia generală de audit și planul de audit, și prin urmare, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor planificate suplimentare, pe baza analizei revizuite a riscurilor evaluate. Acesta poate fi cazul atunci când în atenția auditorului ajung informații care diferă, în mod semnificativ, de informațiile disponibile la momentul la care auditorul a planificat procedurile de audit. De exemplu, probele de audit obținute prin aplicarea procedurilor de fond pot contrazice probele de audit obținute prin teste ale controalelor.

CAPITOLUL 6

Tehnici specifice auditului financiar.

6.1. Obținerea probelor de audit în procesul de exercitare a auditului financiar.

6.2. Eșantionarea în auditul financiar

6.1. Obținerea probelor de audit în procesul de exercitare a auditului financiar.

În funcție de concluziile la care a ajuns în urma aprecierii finale a controlului/auditului intern și după stabilirea finală a planului acestuia, auditorul va trece la efectuarea de investigații directe care să-i permită să-și formuleze judecata asupra ansamblului informațiilor contabile sintetizate în rapoartele (situațiile) financiare.

Pentru aceasta auditorul va aduna diverse elemente probante (probe de audit), va întreprinde diverse tehnici, procedee.

6.1.1. Probele de audit, definiții

Obiectivul auditorului este de a concepe și desfășura proceduri de audit astfel încât să îi permită auditorului să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia auditorului.

Probe de audit - informația obținută de auditor pentru formarea concluziilor pe care se bazează opinia de audit. Probele de audit cuprind informația conținută în documentele primare și registrele contabile în baza cărora se întocmesc situațiile financiare, precum și informația confirmativă din alte surse. Caracteristicile cantitative și calitative ale probelor de audit sunt stabilite de ISA 500 "Probe de audit", care prevede de asemenea norme și recomandări privind procedurile de obținere a probelor de audit.

Probele de audit se caracterizează prin intermediul a două trăsături de bază:

- suficiența probelor de audit (caracteristică cantitativă);
- adecvarea probelor de audit (caracteristică calitativă).

Suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit sunt interconectate.

Suficiența este măsura cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare (cu cât sunt mai ridicate riscurile evaluate, cu atât vor fi solicitate mai multe probe de audit) și de asemenea, de calitatea acestor probe de audit (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât vor fi solicitate mai

Audit financiar

puține probe de audit). Obținerea de mai multe probe de audit, totuși, nu poate compensa calitatea slabă a acestora.

Gradul de adecvare reprezintă măsura calității probelor de audit; mai precis, relevanța și credibilitatea sa în furnizarea de justificări pentru concluziile pe care este bazată opinia auditorului. Credibilitatea probelor este influențată de sursa și natura lor, și depinde de circumstanțele individuale în care sunt obținute.

Măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, și deci care îi permit auditorului să ajungă la concluzii rezonabile pe care să bazeze opinia auditorului, este un aspect ce ține de raționamentul profesional.

Ambele caracteristici determină relevanța probelor în raport cu anumite aspecte:

- A) aspecte ale sistemelor contabil și de control intern;
- B) aspectele calitative ale situațiilor financiare.

Tabelul 3. Relevanța probelor de audit.

Suficiența probelor de audit	RELEVANȚA PROBELOR	Aspecte ale sistemelor contabil și de control intern: - structura corespunzătoare a sistemelor contabil și de control intern; - funcționarea eficientă a sistemelor contabil și de control intern.		
Adecvarea probelor de audit		Aspectele calitative ale situațiilor financiare: - existența - drepturi și obligații		
		- veridicitate	- evaluare și măsurare	
		- plenitudine	- prezentare și dezvăluire	

Probele de audit referitoare la aspectele sistemelor contabil și de control intern se referă la:

- a) structura sistemelor: sistemele contabil și de control intern au o structură corespunzătoare destinată prevenirii și /sau descoperirii și corectării denaturărilor semnificative;
- b) funcționarea sistemelor: sistemele există și au funcționat eficient pe parcursul perioadei de timp corespunzătoare.

Probele de audit referitoare la *aserțiuni cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente, la sfârșitul perioadei* reprezintă afirmări ale conducerii, expuse clar sau presupuse în situațiile financiare și divizate în următoarele categorii:

- a) *existența* - un activ sau o datorie există la un moment dat;

Audit financiar

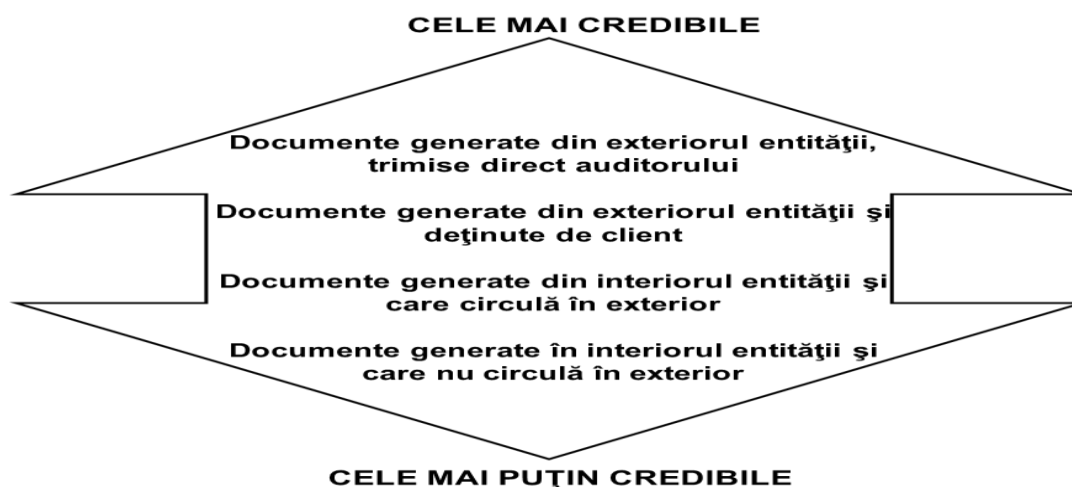
- b) *drepturi și obligații* - entitatea deține sau controlează drepturile asupra activelor, iar datoriile reprezintă obligațiile entității;
- c) *Exhaustivitate* – toate activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate și toate prezentările de informații aferente care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse;
- d) *Acuratețe, evaluare și alocare* – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost incluse în situațiile financiare la valorile corespunzătoare și orice ajustări privind evaluarea sau alocarea acestora au fost înregistrate corespunzător, iar prezentările de informații aferente au fost evaluate și descrise în mod corespunzător;
- e) *Clasificare* – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost înregistrate în conturile adecvate;
- f) *Prezentare* – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii sunt cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul dispozițiilor cadrului de raportare financiară aplicabil.

Pentru confirmarea uneia și aceleiași aserțiuni, auditorul încearcă să obțină probe de audit credibile.

Credibilitatea probelor de audit depinde de:

- sursa (internă și/sau externă);
- caracterul acestora (vizual, documentar sau verbal);
- circumstanțe concrete în care ele au fost obținute.

După sursa probelor de audit obținute, credibilitatea acestora este prezentată în schema de mai jos:



Schema 2. Credibilitatea probelor de audit după sursa obținerii acestora.

Audit financiar

Credibilitatea probelor de audit, în funcție de caracterul acestora și circumstanțele în care au fost obținute se evaluează pe baza următoarelor constatări:

- a) probele de audit externe (de exemplu, informația primită de la persoană terță) sunt mai credibile decât probele de audit interne;
- b) probele de audit interne sunt mai credibile în cazul când sistemele contabil și de control intern corespunzătoare funcționează eficient;
- c) probele de audit obținute personal de auditor sunt mai credibile decât probele de audit obținute de la client;
- d) probele de audit cu caracter documentar sunt mai credibile decât cele cu caracter verbal;
- e) probele de audit sunt mai convingătoare dacă probele de tip diferit sau probele obținute din diferite surse nu se contrazic.

Suficiența și adecvarea probelor de audit depinde de următorii factori:

- ❖ nivelul riscului inerent la nivelul situațiilor financiare, soldurilor conturilor și grupurilor de tranzacții;
- ❖ controlul intern și riscul legat de control;
- ❖ importanța posturilor situațiilor financiare sau grupelor de tranzacții verificate;
- ❖ experiența acumulată în procesul misiunilor de audit precedente;
- ❖ rezultatele procedurilor de audit, fraudă / erorile identificate sau posibile;
- ❖ sursa și credibilitatea informației disponibile.

6.1.2. Obținerea probelor utilizate în auditul financiar

Auditul financiar utilizează probe pentru argumentarea constatărilor efectuate la exprimarea opiniei de audit cu privire la autenticitatea situațiilor financiare. Constatările se argumentează pe baza probelor de audit obținute prin intermediul procedurilor de audit.

Stabilirea unei corelații între riscul evaluat de denaturare semnificativă și procedurile de audit:

Riscul ca fundament pentru stabilirea procedurilor de audit

După ce este determinat riscul de denaturare semnificativă, acesta servește apoi ca bază pentru stabilirea procedurilor de audit care sunt considerate necesare pentru a reduce acest risc la un nivel acceptabil de scăzut. Pentru a obține probe de audit adecvate și suficiente în vederea validării aserțiunilor privind fiabilitatea, auditorul **trebuie** să efectueze, pe de o parte, teste ale controalelor, ori de câte ori va decide să se sprijine pe sistemele de control, și, pe de altă parte, proceduri de fond. Amplasarea procedurilor de fond va depinde de evaluarea pe care o realizează auditorul cu privire la eficacitatea modului în care sunt concepute sistemele, precum și de gradul în care testele controalelor permit determinarea riscului ca

Audit financiar

fiind moderat până la scăzut.

În funcție de evaluarea preliminară a riscului de control, auditorul poate decide să efectueze teste ale controalelor, din următoarele motive:

- în cazul în care evaluarea preliminară a riscului de control arată că acesta este scăzut sau mediu, auditorul **trebuie** să testeze controalele pentru a confirma această evaluare, dacă are intenția de a se sprijini pe aceste controale;
- în cazul în care evaluarea preliminară a riscului de control arată că acesta este ridicat, auditorul **trebuie** să nu se sprijine pe sisteme și să nu le acorde credibilitate, dar *poate* testa controalele pentru a-și fundamenta constatările privind deficiențele sistemelor care urmează să fie raportate conducerii sau autorității responsabile de descărcarea de gestiune.

Conceperea testelor controalelor:

Testele controalelor care se efectuează în mod normal atunci când se desfășoară un audit al fiabilității situațiilor financiare cuprind analiza sau examinarea:

- mediului de control contabil (inclusiv analiza riscurilor)
- sistemelor de înregistrare a datelor;
- funcționării procedurilor bugetare și contabile cheie;

Conceperea testelor de detaliu:

Printre testele de detaliu care trebuie efectuate, se numără:

- compararea bilanțului de deschidere cu bilanțul de închidere al exercițiului anterior;
- verificarea aritmetică a conturilor (solduri, rulaje, etc.);
- verificarea corectitudinii consolidării conturilor și a execuției bugetare, acolo unde este cazul (de exemplu, ajustările de consolidare și corectitudinea aritmetică);
- verificarea coerenței bilanțului de închidere și a situației de profit și pierdere cu balanța de verificare (inclusiv angajamentele extrabilanțiere);
- auditul reconcilierii realizate între rezultatul bugetar și rezultatul economic;
- stabilirea concordanței sau reconcilierea situațiilor financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora;
- examinarea înregistrărilor semnificative din registrul-jurnal sau a altor ajustări realizate în cursul întocmirii situațiilor financiare;
- inspecții fizice;
- verificarea corectitudinii înscrierii în conturi a operațiunilor selectate;
- teste de fond efectuate cu privire la angajamente, plăți și anumite elemente din bilanț, inclusiv cheltuieli angajate, casa și conturile curente, conturile de debitori, cheltuielile înregistrate în avans, separarea exercițiilor, garanții, confirmări din partea băncilor, confirmarea creanțelor etc.;
- verificarea angajamentelor extrabilanțiere.

Audit financiar

Probele de audit se obțin prin intermediul următoarelor proceduri de audit:

- 1) Inspecția;
- 2) Observarea;
- 3) Confirmarea externă;
- 4) Recalcularea;
- 5) Reefectuarea;
- 6) Proceduri analitice;
- 7) Interviewarea.

Momentul de exercitare a acestor proceduri depinde de perioadele în care probele de audit corespunzătoare pot fi obținute.

Inspecția implică examinarea înregistrărilor sau a documentelor interne sau externe, în formă tipărită, electronică sau sub altă formă, sau o examinare fizică a unui activ. Inspecția înregistrărilor și a documentelor furnizează probe de audit cu grade variate de credibilitate, în funcție de natura și sursa acestora și, în cazul înregistrărilor și documentelor interne, în funcție de eficacitatea controalelor exercitate în timpul obținerii acestora. Un exemplu de inspecție utilizată ca test al controalelor îl constituie inspecția înregistrărilor drept probă a autorizării.

Unele documente reprezintă probe de audit directe ale existenței unui activ, de exemplu, un document care constituie un instrument financiar, precum o acțiune sau o obligațiune. Inspecția unor astfel de documente poate să nu ofere, în mod necesar, o probă de audit cu privire la proprietate sau valoare. În plus, inspecția unui contract executat poate furniza probe de audit relevante pentru aplicarea de către entitate a politicilor contabile, precum recunoașterea veniturilor.

Inspecția imobilizărilor corporale poate furniza probe de audit relevante cu privire la existența lor, dar nu neapărat cu privire la drepturile și obligațiile entității sau evaluarea activelor. Inspecția elementelor individuale ale stocurilor poate însoți observarea inventarierii stocurilor.

Observarea constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuată de alte părți, de exemplu, observarea de către auditor a inventarierii stocurilor de către personalul entității sau a efectuării activităților de control. Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul în care observarea are loc, și de faptul că actul de a fi observat poate afecta modul în care se desfășoară procesul sau procedura respectivă.

Audit financiar

O **confirmare externă** reprezintă proba de audit obținută de auditor drept răspuns scris primit direct de la o terță parte (partea care efectuează confirmarea), în format hârtie, sau electronic sau prin alt mijloc. Procedurile frecvente de confirmare externă sunt relevante atunci când sunt abordate afirmațiile asociate cu anumite solduri ale conturilor și cu elementele acestora. Cu toate acestea, confirmările externe nu trebuie să fie restricționate doar la soldurile conturilor. De exemplu, auditorul poate solicita confirmarea termenilor acordurilor sau tranzacțiilor pe care o entitate le-a încheiat cu terțe părți; confirmarea solicitată poate avea scopul de a întreba dacă a fost adusă vreo modificare contractului și dacă da, care sunt detaliile relevante. Procedurile de confirmări externe sunt utilizate, de asemenea, pentru a obține probe de audit cu privire la absența anumitor condiții, de exemplu, absența unui „contract secundar” care poate influența recunoașterea veniturilor.

MODEL DE ”Cerere de confirmare a creanței/datoriei”

Către _____ SRL/SA etc.
(Numele și adresa debitorului/creditorului)

Stimați domni,

În concordanță cu cererea exprimată de auditorii noștri _____ v-am fi recunoscători dacă ne-ați putea confirma că ne sunteți (vă suntem) datori la (data) cu suma de _____ lei/euro/usd, care după evidențele noastre, se ridică la această valoare, conform situației anexate.

Dacă suma mai sus menționată corespunde cu evidențele dvs., vă rugăm să semnați în spațiul indicat mai jos și să returnați această scrisoare direct auditorilor noștri, în plicul timbrat alăturat.

Dacă suma mai sus menționată nu corespunde cu evidențele dvs., vă rugăm să aduceți la cunoștință auditorilor noștri valoarea înregistrată în contabilitatea dvs. și, dacă este posibil, să le trimiteți informații detaliate referitoare la diferență.

Ne-ați fi de un real ajutor dacă ați răspunde rugăminții noastre cât mai curând posibil.

Cu mulțumiri anticipate,

Numele solicitantului (directorul entității auditate)

Data: _____ Semnătura, ștampila _____

Suma menționată mai sus ca fiind datorată entității _____ este în concordanță cu evidențele noastre, la data de _____ (data).

Data: _____ Semnătura, ștampila _____

Funcția sau calitatea: _____

Recalcularea constă în verificarea corectitudinii matematice a documentelor sau înregistrărilor. Recalcularea poate fi efectuată manual sau electronic.

Reefectuarea implică executarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controlului intern al entității.

Procedurile analitice reprezintă evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unui studiu al relațiilor plauzibile dintre datele financiare și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, investigarea fluctuațiilor și a relațiilor identificate care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care se abat în mod semnificativ de la valorile previzionate.

Interogarea constă în căutarea de informații, atât financiare, cât și nefinanciare, la persoanele informate, fie din interiorul, fie din afara entității. Interogarea este utilizată extensiv pe parcursul auditului în plus față de alte proceduri de audit. Interogările pot varia de la interogări oficiale scrise la interogări neoficiale verbale. Evaluarea răspunsurilor la interogări reprezintă o parte integrantă a procesului de interogare.

6.1.3. Aplicarea procedurilor analitice.

Auditorul trebuie să aplice proceduri analitice la etapele de planificare și finalizare ale auditului. Procedurile analitice, de asemenea, pot fi aplicate și la alte etape ale auditului.

Proceduri analitice - analiza corelațiilor (coeficienților) și tendințelor importante pentru business-ul clientului, inclusiv investigarea ulterioară a fluctuațiilor și interconexiunilor acestora, care nu coordonează cu altă informație relevantă sau care deviază de la rezultatele previzionate (ISA 520).

Procedurile analitice includ:

- compararea informației;
- examinarea interconexiunilor;
- analize complexe.

Procedurile analitice bazate pe comparare, constă în compararea informației pentru perioada curentă cu informația analogică comparabilă din perioadele precedente sau cu indicatori ai altor agenți economici cu tehnologii și capacități de producție analogice. De asemenea, procedurile în cauză se aplică și la compararea informației din diverse perioade cu previziuni făcute de entitatea auditată sau de auditor.

Procedurile analitice bazate pe examinarea interconexiunilor au ca scop studierea interconexiunilor dintre indicatorii informației financiare a entității auditate pentru perioada

Audit financiar

curentă cu interconexiunile similare din alte perioade. Totodată, în cadrul acestor procedee se studiază corelația dintre informația financiară și cea relevantă nefinanciară.

Procedurile bazate pe analize complexe, utilizează diferite metode, inclusiv aplicarea metodelor statistice avansate la analiza situațiilor financiare consolidate, situațiilor financiare ale întreprinderii-fiice, subdiviziunilor, secțiilor, altor componente ale entității auditate.

La efectuarea procedurilor sus-numite, pot fi utilizate diferite metode. Aceste metode variază de la comparații simple la analize complexe cu aplicarea metodelor statistice avansate. Procedurile analitice pot fi aplicate la analiza situațiilor financiare consolidate, situațiilor financiare ale componentelor agentului economic (cum ar fi întreprinderi-fiice, subdiviziuni sau segmente) și anumitor elemente ale informației financiare. Alegerea de auditor a procedurilor, metodelor și gradului lor de aplicare depinde de aprecierea profesională a auditorului.

Procedurile analitice se aplică în cadrul următoarelor etape:

- I. la planificarea auditului;
- II. în procesul colectării probelor de audit;
- III. la etapa finală a auditului pentru exercitarea verificării generale a situațiilor financiare.

La etapa planificării auditului procedurile analitice se aplică pentru stabilirea caracterului, momentului de exercitare și volumului altor procedee de audit. Aplicarea lor presupune înțelegerea mai bine a business-ului entității auditate prin identificarea aspectelor semnificative ale activității economico-financiare ale entității auditate necunoscute anterior de auditor. În calitate de procedură analitică la această etapă frecvent se utilizează analiza interconexiunilor dintre informația financiară și cea nefinanciară.

În procesul colectării probelor de audit, procedurilor analitice în calitate de procedee ce țin de esență se utilizează pentru reducerea riscului nedescoperirii la auditul anumitor aspecte calitative ale situațiilor financiare. Procedurile analitice se utilizează când exercitarea lor este mai eficace sau eficientă, decât testările detaliate. Informația utilizată la aplicarea procedurilor analitice trebuie să fie credibilă și comparabilă. Informația se consideră credibilă dacă este pregătită în modul corespunzător și provine din surse sigure. Compararea informației poate fi efectuată dacă informația este relevantă, suficient de detaliată și asemănătoare după caracteristici cu informația cu care se compară.

La etapa finală a auditului, procedurile analitice au ca scop verificarea generală a situațiilor financiare. Exercițarea verificării generale constă în formularea concluziilor despre corespunderea situațiilor financiare cu cunoștințele auditorului despre business-ul agentului economic. Dacă situațiile financiare nu corespund cu cunoștințele auditorului despre business-ul agentului economic, atunci se aplică procedee de audit suplimentare de verificare a situațiilor financiare.

Dacă la efectuarea procedurilor analitice se depistează fluctuații considerabile sau interconexiuni neordinare ce nu corespund altei informații relevante sau deviază de la indicatorii prognozați, auditorul trebuie să efectueze o investigație și să obțină explicații adecvate și dovezi confirmative corespunzătoare.

6.2. Eșantionarea în auditul financiar

La elaborarea procedurilor de audit, auditorul trebuie să determine procedee corespunzătoare de selectare a elementelor pentru testare în scopul colectării probelor de audit pentru atingerea obiectivelor testelor de audit.

Conform ISA sunt prevăzute trei metode de selectare a elementelor pentru testare:

- (a) verificarea deplină a elementelor (examinarea de 100 %);
- (b) selectarea anumitor elemente;
- (c) eșantionajul de audit.

Verificarea deplină a elementelor se aplică când este un număr mic de elemente care urmează a fi testate sau când ele pot fi testate toate cu ajutorul computerului. De asemenea, verificarea deplină a elementelor se aplică când lipsește controlul intern sau el este inefficient.

Selectarea anumitor elemente se referă la elemente deosebite. Elemente deosebite sunt elementele cu valoare mare, cu valori ce depășesc o sumă anumită sau elemente care oferă informații despre erori/fraude sau despre caracterul tranzacțiilor, deficiențelor sistemelor contabil și de control intern.

Eșantionaj de audit (eșantionaj) - aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit, astfel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație.³⁰ Aceasta va permite auditorului de a obține și evalua dovezi de audit despre anumite caracteristici ale elementelor selectate în scopul formulării concluziei sau

³⁰ ISA 530, "Eșantionarea în audit", p.5 (a).

Audit financiar

contribuirii la formularea concluziei referitoare la colectivitatea generală din care este alcătuit eşantionul.

Eşantionarea constituie tehnica de audit cea mai adecvată atunci când se cuprind un număr mare de înregistrări sau de solduri (de exemplu, împrumuturile și garanțiile aferente, facturile de vânzări, de procurări, etc.).

Colectivitate generală - set total de date, din care se alcătuieste eşantionul și asupra căruia auditorul dorește să formuleze concluzii. Eşantionajului de audit este utilizat de către auditor pentru obținerea probelor de audit despre anumite caracteristici ale elementelor eşantionajului de audit. Probele obținute sunt evaluate și pe baza lor sunt formulate concluzii referitoare la colectivitatea generală din care este alcătuit eşantionul.

Elementele selectate pentru eşantion trebuie să dispună de aceleași caracteristici specifice întregii colectivități generale, iar toate elementele colectivității generale trebuie să dispună de aceleași șanse de a fi selectate.

Numărul de elemente selectate din colectivitatea generală depinde de volumul eşantionajului de audit. Volumului eşantionajului de audit, la rândul lui depinde de *riscul legat de eşantionaj*, care se definește ca o probabilitate a faptului că concluzia auditorului, bazată pe eşantion, să fie diferită de concluzia, care ar putea fi formulată, dacă întreaga colectivitate generală ar fi supusă aceleiași procedee de audit. Nivelul de risc de eşantionare pe care auditorul este dispus să îl accepte afectează dimensiunea prevăzută a eşantionului. Cu cât este mai scăzut riscul pe care auditorul este dispus să îl accepte, cu atât mai mare va trebui să fie dimensiunea eşantionului. Auditorul trebuie să selecteze elemente pentru eşantion reieșind din presupunerea, că toate elementele eşantionului din colectivitatea generală au șansa de a fi selectate.

Există două abordări în selectarea eşantioanelor: nestatistică și statistică.

Eşantionarea nestatistică, bazată pe raționamentul profesional, când auditorul nu va putea utiliza tehnici statistice pentru stabilirea mărimii eşantionului, selectării eşantionului sau a mărimii riscului de eşantionare la evaluează rezultatul.

Eşantionajelor nestatistice le sunt asociate ca metode de eşantionare:

- 1) Eşantionarea dirijată;
- 2) Eşantionarea arbitrară.

Eşantionarea dirijată - reprezintă selectarea fiecărui element din eşantion în funcție de anumite criterii subiective determinate de auditor. Auditorul nu se bazează pe anumite

Audit financiar

probabilități de selecție egale, ci, mai curând, selectează intenționat elementele care corespund criteriilor definite de el. Cele mai frecvente criterii folosite sunt:

- a) Elementele care prezintă cea mai mare probabilitate de a conține inexactități (înregistrări efectuate de contabili noi angajați, înregistrări din sectoare evaluate inițial nesatisfăcător, etc.);
- b) Elementele care conțin caracteristicile medii ale populației selectate;
- c) Perimetrul monetar larg (în funcție de anumite valori monetare).

Eșantionarea arbitrară – reprezintă selectarea elementelor fără nici o preferință din partea auditorului. În asemenea cazuri, auditorul selectează elementele populației fără a ține cont de dimensiunea lor, de sursa lor sau de alte trăsături specifice.

Eșantionarea statistică, folosește legea probabilităților pentru calcularea mărimii eșantionului și evaluarea rezultatului eșantionării, permițând astfel auditorului să determine mult mai eficient mărimea eșantionului și să cuantifice riscul de eșantionare în scopul de a obține o concluzie în legătură cu populația.

Conform eșantionării statistice există numeroase metode de selectare a eșantioanelor.

Principalele metode sunt următoarele:

- (a) *Selectarea aleatorie* (aplicată prin intermediul unor generatoare de numere aleatorii, de exemplu, tabele de numere aleatorii, generarea computerizată a numerelor aleatorii, etc).
- (b) *Selectarea sistematică*. Când folosește o abordare sistematică de selectare a eșantionului, auditorul va determina un interval de eșantionare, împărțind populația la mărimea eșantionului obținând un interval de eșantionare.

Numărul de start este selectat din primul interval, iar apoi fiecare alt element va fi selectat în funcție de mărimea intervalului.

Ex.: Dacă populația conține 15.000 de elemente (unități de eșantionare), numerotate de la 1 la 15000, iar auditorul dorește să selecteze 100 de elemente vom obține:

- a) Intervalul de eșantionare = $15.000 / 100 = 150$
- b) Numărul de start se alege de auditor (la întâmplare) din primul interval de elemente (1-150), de exemplu 125.
- c) Respectiv elemente selectate vor fi:

Primul - 125

Al 2-lea - 275 (125 + 150);

Al 3-lea - 425 (275 + 150)s.a.m.d. până la ultimul element din populație care poate fi selectat la un interval de eșantionare de 150 de elemente.

Audit financiar

(c) *Eșantionarea unității monetare* este un tip de selectare în funcție de valoare în care dimensiunea, selectarea și evaluarea eșantionului au drept rezultat o concluzie exprimată în valori monetare (elementele cu cele mai mari solduri sau rulaje, stabilirea unui prag monetar peste care vor fi selectate toate elementele, etc.).

(d) *Selectarea în bloc* implică selectarea unui/unor bloc/uri de elemente apropiate din cadrul populației. Selectarea în bloc nu poate fi utilizată, în mod normal, în eșantionarea de audit deoarece majoritatea populațiilor sunt structurate în așa fel încât este probabil ca elementele unui șir să aibă caracteristici similare unul față de altul, dar caracteristici diferite față de elementele din altă parte a populației. Deși în unele circumstanțe examinarea blocurilor de elemente poate fi o procedură de audit adecvată, aceasta va fi rareori o tehnică de selectare corespunzătoare a eșantionului, atunci când auditorul intenționează să realizeze deducții valide despre întreaga populație pe baza eșantionului.

(e) *Selectarea stratificată* - este o metodă care constă în a fracționa populația totală în subcolectivități în funcție de dimensiuni și a constitui eșantioane mai mari pentru subcolectivitățile mai mari.

În cazul în care, în urma verificărilor datelor din eșantion au fost depistate erori, auditorul extrapolează eroarea totală pentru colectivitatea generală în scopul obținerii imaginii clare a volumului erorilor și comparării acestuia cu eroarea admisibilă (stabilită în prealabil de auditor).

Exemplu: Pentru o perioadă de gestiune s-au înregistrat venituri din vânzări în sumă de 14.567.800 lei, respectiv auditorul a calculat ca prag de semnificație de 1% = 145.678 lei. Au fost selectate în baza eșantionului 200 facturi de verificat cu total suma cumulată de 735.455 lei din totalul de 4.766 facturi privind vânzările.

În urma verificărilor celor 200 facturi din eșantion s-a constatat în 3 facturi sumele diferite decât în registre, suma cumulată a denaturărilor de 1.475 lei, ceea ce reprezintă 0,2% (1.475/735.455) din eșantion. Extrapolând eroarea eșantionului la totalul populației (0,2% x 14.567.800) constatăm o denaturare de 29.135 lei, ceea ce este semnificativ sub pragul de semnificație de 145.678 lei. În acest caz auditorul va accepta această cifră fără o modificare a opiniei sale.

Dacă suma totală a erorilor extrapolate este mai mică, însă este aproape de cea care auditorul o consideră admisibilă, auditorul urmează să ia în considerare temeinicia rezultatelor eșantionajului reieșind din alte proceduri de audit, și necesitatea obținerii probelor de audit suplimentare.

Audit financiar

În cazul în care evaluarea rezultatelor eşantionajului indică, că evaluarea preliminară a caracteristicii relevante a colectivităţii generale necesită revizuire (eroarea extrapolată este mai mare ca eroarea admisibilă), auditorul poate:

- a) solicita conducerii să cerceteze erorile depistate şi posibilitatea apariţiei erorilor ulterioare, precum şi să introducă corectările necesare;
- b) modifica procedurile de audit planificate, spre exemplu: în cazul testării controlului intern auditorul poate majora volumul eşantionului, testa procedura de control alternativă sau modifica procedurile ce țin de esență corespunzătoare;
- c) lua în considerare influența acestui fapt asupra raportului auditorului.

CAPITOLUL 7

Aplicarea procesului de audit financiar.

- 7.1. Auditul imobilizărilor.
- 7.2. Auditul ciclului "Vânzări – creanțe – încasări".
- 7.3. Auditul ciclului "Procurări – stocuri – datorii".
- 7.4. Auditul ciclului "Salarii – personal".
- 7.5. Auditul capitalului propriu.

7.1. Auditul imobilizărilor.

Scopul auditului imobilizărilor constă în obținerea probelor de audit care să confirme aserțiunile cu privire la soldurile conturilor de imobilizări: existența; drepturi și obligații; exhaustivitate; acuratețe, evaluare și alocare, clasificare; prezentare.

7.1.1. Auditul imobilizărilor corporale și necorporale

Obiective principale:

- ✓ Imobilizările corporale și necorporale trebuie să fie în proprietatea companiei;
- ✓ Imobilizările corporale trebuie să existe;
- ✓ Activele depuse garanție trebuie identificate;
- ✓ Activele trebuie declarate la valoarea reală.

Controlul conturilor de *imobilizări corporale și necorporale* are ca scop parcurgerea următoarelor etape:

1. Obținerea sau alcătuirea unei situații ce prezintă costul de intrare a imobilizărilor, amortizarea acumulată și valoarea contabilă netă a acestora

O parte esențială a procesului de audit se concretizează în a avea evidența modului în care s-au întocmit situațiile financiare auditate și în a obține documentele prin care se pot justifica cifrele individuale.

O situație care să prezinte soldurile inițiale și finale ale diferitelor categorii de imobilizări corporale și necorporale este necesară din mai multe motive: pentru a ajuta la examinarea analitică; pentru a fi considerate drept situație de referință; și pentru a se compara cu tabelul din situațiile financiare finale.

2. Obținerea sau întocmirea unei situații a achizițiilor de imobilizări

Imobilizările corporale trebuie să existe. Atât imobilizările corporale, cât și cele necorporale trebuie să aibă o anumită valoare, iar justificarea noilor imobilizări prin facturi valabile reprezintă documente valoroase pentru audit.

Este necesar să se poată demonstra că imobilizările corporale cu valoare peste pragul stabilit au fost achiziționate în numele companiei și că au fost corect înregistrate în contabilitate.

3. Obținerea sau alcătuirea unei situații a activelor casate

Casarea activelor trebuie înregistrată documentar (proces – verbal de casare, fișa mijlocului fix, etc.) și în contabilitate (inclusiv în registrele analitice).

4. Obținerea sau alcătuirea unei situații ce prezintă profitul/pierderea din casarea activelor pe termen lung.

Calculul profitului/pierderii din casarea unor active imobilizate poate avea un efect semnificativ asupra rezultatului raportat (profit/pierdere) al entității.

Calculul corect al profitului/pierderii din casarea activelor respective impune ca cifrele corecte aferente valorii de intrare, amortizării și profitului/pierderii să fie corect înregistrate în contabilitate.

5. Obținerea sau alcătuirea unei situații a activelor deținute prin contracte de leasing financiar sau de cumpărare în rate.

Este important să se facă distincție între contractele de leasing și contractele de cumpărare în rate.

Orice activ aflat sub incidența unui contract de cumpărare în rate trebuie prezentat ca activ imobilizat, iar obligația respectivă înregistrată în contul creditorilor din contracte de cumpărare în rate (divizată în obligație pe termen scurt și obligație pe termen lung).

Contractele de leasing trebuie verificate pentru a se determina tipul concret al leasing-ului.

Se face adesea confuzie între termenii utilizați de entitățile de finanțare, astfel încât este importantă înțelegerea terminologiei acestora.

6. Obținerea sau alcătuirea unei situații a cheltuielilor/costurilor cu amortizarea.

Amortizarea activelor trebuie înregistrată la o rată acceptabilă, aplicată cu consecvență. Amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale nu pare un concept dificil, care să ridice probleme. Cu toate acestea, trebuie luate în considerare durata probabilă de exploatare, natura și utilizarea tuturor activelor, de exemplu, un activ poate fi uzat moral din punct de vedere tehnologic înainte de a fi uzat fizic sau consumat de către entitate. Similar, progresul tehnologic poate avea impact asupra imobilizărilor necorporale, cum ar fi brevetele, licențele etc.

7. Obținerea sau alcătuirea unei situații a activelor reparate și modernizate.

Audit financiar

Este necesar să se examineze natura și mărimea activelor amortizate drept reparații, întrucât cheltuielile ar putea fi capitalizate.

Această examinare se impune și în scopuri fiscale. Clasificarea greșită a cheltuielilor de investiție drept cheltuieli cu reparația/modernizarea activelor poate fi contestată.

8. Verificarea fizică a imobilizărilor corporale.

Un test sigur îl reprezintă verificarea existenței imobilizărilor corporale, dacă și în ce măsură acest lucru este necesar trebuie să depindă de obiectul de activitate al clientului.

În cazul în care imobilizările corporale sunt semnificative ca număr, auditorul trebuie să ia în considerare verificarea fizică a unui eșantion. El trebuie, de asemenea, să constate în ceea ce privește dacă casarea activelor s-a înregistrat corect.

Aceste activități vor fi mai ușor de îndeplinit dacă există un registru al activelor. Registrul poate avea o formă simplă - o listă a activelor. Este recomandabil să se atragă atenția clientului că un registru al activelor este util, de exemplu în scopuri fiscale sau de control.

9. Examinarea actelor de proprietate.

Dacă actele de proprietate sunt păstrate de entitate, acestea trebuie examinate pentru a se asigura ca activele sunt pe numele entității. Dacă actele de proprietate sunt în păstrarea altora, activele respective garantând, de exemplu, credite acordate entității, este necesară obținerea confirmării acestui fapt, precum și a informațiilor privind custodia activelor respective.

Este important să se decidă dacă o simplă privire asupra actului de proprietate reprezintă o dovadă satisfăcătoare pentru auditor.

Alte domenii

Capitalizarea bunurilor produse de entitate

În cazul în care entitatea produce sau construiește imobilizări corporale pentru uz propriu, aceste active trebuie înregistrate în contabilitate la cost.

Auditorul trebuie să verifice dacă costul de intrare a activelor nu a fost artificial majorat, prin supraevaluarea imobilizărilor, subevaluându-se astfel costurile de producție.

Concluzie

Auditorul trebuie să se asigure că au fost citite și înțelese concluziile, care sunt apoi semnate ca act doveditor că auditul a fost încheiat.

Are Entitatea Imobilizari Corporale Reale ?

Imobilizările Corporale Și Necorporale Aparțin Într-Adevăr Entității ?

7.1.2. Auditul imobilizărilor financiare (investițiilor financiare)

Obiective principale:

- ✓ Investițiile trebuie să existe și să aparțină entității;
- ✓ Valoarea lor trebuie justificată;
- ✓ Titlurile gajate trebuie notate.

În ceea ce privește investițiile financiare de asemeni sunt impuse o serie de verificări:

1. Obținerea sau alcătuirea unei liste a investițiilor

O parte esențială a procesului de audit se concretizează în a avea evidența modului în care s-au întocmit situațiile financiare și în a obține documentele care demonstrează că cifrele individuale sunt justificate, iar activele respective au fost corect clasificate ca investiții pe termen lung.

Investițiile sunt de diverse tipuri și se dețin din rațiuni diferite. Este important să se înțeleagă atât natura investițiilor, cât și motivele pentru care entitatea le deține.

2. Justificarea valorii de intrare a noilor investiții și a valorii de casare

Înregistrarea investițiilor noi sau a celor casate trebuie justificată prin obținerea confirmării valorii de intrare sau de casare și prin verificarea faptului că prețul de achiziție a fost plătit sau ca prețul de vânzare a fost încasat.

Achiziția și casarea investițiilor trebuie aprobate la nivel înalt. Este probabil ca înșiși directorii să aprobe cumpărări și vânzări de investiții. În cazul unei singure cumpărări sau vânzări de titluri de valori cu o valoare semnificativă pentru companie, ar putea fi necesară aprobarea consiliului de administrație.

3. Obținerea confirmării soldurilor conturilor de creanțe față de companii din cadrul grupului

Atunci când există creanțe față de companii din cadrul aceluiași grup, sumele respective trebuie să concorde și să fie confirmate. Trebuie să se verifice dacă activele sunt înregistrate corect.

Diferențele în soldurile companiilor din același grup nu trebuie ignorate, ci trebuie investigate.

4. Verificarea corectitudinii și consecvenței cu care se înregistrează veniturile din investiții

Sursa veniturilor din investiții - dividende, dobânda etc. - trebuie identificată, iar veniturile trebuie înregistrate în contul corect și pe baza aceleași metode.

5. Verificarea corectitudinii calculului profitului/pierderii din casarea investițiilor

Audit financiar

Trebuie verificată metoda de calcul a costului comparată cu cea aferentă veniturilor/pierderii din casare, iar costul inițial a investiției și venitul/pierdere din casare trebuie comparate cu cele din contractele de vânzare.

De asemenea, trebuie să se decidă dacă este necesar ca profitul/pierdere rezultat(ă) să fie identificat(ă) și prezentat(ă) distinct în contabilitate, de exemplu dacă trebuie prezentat(ă) separat profitul/pierdere rezultat(ă) din vânzarea unei investiții pe termen lung (activ imobilizat), care nu a fost deținut în scopul unui câștig pe termen scurt.

6. Obținerea constatării existenței investițiilor și a deținerii titlului de proprietate

În cazul în care certificatele de acționar, alte acte de proprietate sau detalii privind contracte de asociere nu sunt disponibile pentru a fi inspectate, auditorul trebuie să ceară confirmarea existenței acestora de la terțe părți, independente și de încredere, care dețin aceste documente.

7. Verificarea fizică a unui eșantion

Actele de proprietate sunt principala dovadă că investiția se află în proprietatea clientului. De aceea, este esențial să se inspecteze autenticitatea cel puțin a unui eșantion, dacă nu a întregului număr de certificate.

8. Verificarea respectării principiului contabilității de angajamente

Respectarea principiului contabilității de angajamente se referă aici la următoarele situații:

- Alocarea veniturilor în perioada corectă;
- Identificarea și prezentarea unor trucaje ale bilanțului, de exemplu prezentarea unei investiții vândute în primele zile ale exercițiului financiar următor ca venituri încasate în bancă la sfârșitul exercițiului auditat (sau invers).

10. Verificarea încasării tuturor veniturilor

Este important să se verifice, prin metoda analitică, dacă toate veniturile se regăsesc în evidențele contabile, mai ales în cazul în care entitatea deține acțiuni la diverse entități, pentru a se constata că veniturile înregistrate sunt în conformitate cu cele anticipate - ținând cont de numărul de acțiuni deținute și de randamentele estimate.

În cazul anumitor investiții, valoarea dividendelor trebuie justificată pe baza situațiilor financiare publicate sau a altor date independente.

7.2. Auditul ciclului "Vânzări – creanțe – încasări"

Ciclul vânzări – creanțe – încasări cuprinde deciziile și procesele necesare pentru transferul către clienți a dreptului de proprietate asupra bunurilor și serviciilor, după ce aceste bunuri și servicii devin disponibile pentru vânzare. Acesta începe din momentul primirii solicitării de la un cumpărător și se încheie cu transformarea bunului sau serviciului într-o creanță comercială curentă și, în sfârșit, în mijloace bănești.

7.2.1. *Auditul veniturilor din vânzări.*

Obiective principale

- ✓ S-au înregistrat toate veniturile din vânzări
- ✓ S-au inclus și se analizează corect toate cheltuielile valabile
- ✓ S-au identificat elementele excepționale.

Pentru aceasta se urmăresc următoarele etape:

1. Sintetizarea veniturilor din vânzări aferente exercițiului financiar auditat.

O parte esențială a procesului de audit se concretizează în a avea evidența modului în care s-au întocmit situațiile financiare și în a obține documentele prin care se pot justifica cifrele individuale. Veniturile din vânzări sau cifra de afaceri reprezintă o informație extrem de importantă, care trebuie să fie completă, precisă și să nu fie supradimensionată.

2. Dacă există un registru al vânzărilor.

Registru vânzărilor oferă informații relevante pentru auditori, de aceea aceste documente trebuie auditate. Toate facturile trebuie înregistrate integral (dar numai o singura dată) și cu exactitate în registrul vânzărilor.

Această procedură poate fi testată prin:

- a) verificarea unui eșantion de facturi ;
- b) verificarea unui eșantion al înregistrărilor în contul (conturile) de venituri din vânzări din registrul vânzărilor inclusiv facturile respective.

Scopul principal al acestui test este ca auditorul să se asigure că vânzările înregistrate sunt reale, adică s-au furnizat bunuri/servicii unor clienți reali. Prin acest test se va constata, de asemenea, că evidența contabilă referitoare la vânzări este completă și exactă.

Un eșantion al încasărilor din vânzări trecute în registrul de casă trebuie verificat pe baza facturilor, același test efectuându-se pentru un eșantion de încasări prin conturi bancare.

3. Vânzări în numerar.

Trebuie să se verifice listele cu vânzările în numerar (bonuri de casă, chitanțe) cu înregistrările contabile (registrul de casă, contul de venituri din vânzări).

Audit financiar

Aceste teste se efectuează pentru a se constata că toate vânzările în numerar realizate sunt înregistrate în contabilitate integral și cu exactitate.

Dacă majoritatea vânzărilor entității sunt în numerar, testarea corectă a acestora este deosebit de importantă. Înregistrarea vânzărilor în numerar se face adesea incorect în cazul multor entități mici. De aceea, este necesară o examinare analitică minuțioasă.

4. Titluri de credit (cambii).

Emiterea de titluri de credit influențează în mod direct veniturile din vânzări. Aceste titluri de credit trebuie autorizate și înregistrate corect în contabilitate.

Emiterea de titluri de credit ar putea fi utilizată pentru a se ascunde defalcarea încasărilor de la clienți. Auditorul trebuie să verifice, prin prisma riscului implicat de fiecare client, dacă emiterea titlurilor de credit a fost autorizată și cu ce frecvență s-au emis aceste note.

5. Examinarea analitică.

Examinarea analitică reprezintă o etapă importantă a procesului de audit.

a) Compararea veniturilor din vânzări aferente exercițiului financiar auditat cu cele din anul anterior și cu cele prognozate în buget (în cazul în care există). Acesta este un instrument foarte util pentru evaluarea riscului și pentru justificarea sumei veniturilor din vânzări - dar auditorul îl poate aplica într-un mod eficient numai dacă cunoaște condițiile de livrare convenite de client.

b) Compararea marjei profitului brut aferente exercițiului financiar auditat cu cea din anul anterior. Discrepanțele pot indica o supra sau subevaluare a veniturilor din vânzări (sau erori în valoarea costului vânzărilor).

6. Verificarea unui eșantion al mărfurilor vândute pe baza documentelor (facturilor).

Este important să se verifice ca bunurile și serviciile au fost facturate la prețul corect. Există mai multe puncte de pornire de la care se poate face verificarea detaliată a facturilor.

Pe lângă documentele de expediție, pot exista contracte, comenzi scrise sau note ale comenzilor date prin telefon. Dacă există așa ceva, este uneori preferabil să se verifice prețurile pornind de la aceste documente.

7. Examinarea vânzărilor onorate cu întârziere/neonorate.

Auditorul trebuie să afle motivele pentru care vânzările nu au fost onorate în timp util și să verifice dacă aceste comenzi au fost, până la urmă, onorate integral și facturate.

Concluzie

Auditorul trebuie să se asigure că au fost citite și înțelese concluziile care sunt apoi semnate ca act doveditor că auditul a fost încheiat.

Nu vă limitați la citirea și semnarea concluziilor.

NU SUNT VÂNZĂRILE SUPRAESTIMATE ȘI COSTURILE SUBESTIMATE?

7.2.2. Auditul creanțelor.

Obiective principale:

- ✓ Clienții și debitorii există și nu sunt supraevaluați;
- ✓ Valoarea acestora va fi încasată.

Pentru aceasta se urmăresc următoarele aspecte:

1. Obținerea sau alcătuirea unei situații sintetice a soldurilor conturilor de clienți și debitori

O parte esențială a procesului de audit se concretizează în a avea evidența modului în care s-au întocmit situațiile financiare și în a obține documentele prin care se pot justifica cifrele individuate.

Pentru efectuarea unei examinări analitice a soldurilor conturilor de debitori este necesară o situație a debitorilor suficient de detaliată.

2. Corelarea soldurilor din Registrul vânzărilor cu registrele contabile

Este esențial să se țină o evidență a modului în care s-au înregistrat cifrele - o evidență la care auditorul să poată apela pentru a verifica totalul conturilor de debitori.

Pentru ca auditorul să-și poată exprima opinia privind totalul conturilor de creanțe, este firesc să aibă justificarea soldurilor debitorilor individuali. Dacă își va baza examinarea pe valoarea totală (de control) a debitorilor, auditorul trebuie să verifice cum s-a ajuns la cifra respectivă.

Soldul contului de control al creanțelor trebuie să rezulte din suma facturilor și a numerarului primit în decursul exercițiului financiar analizat. Prin urmare, este necesar:

a) să se investigheze înregistrările contabile cu valoare mare sau neobișnuită

În cazul în care entitatea auditată are un Registru al vânzărilor și face înregistrări contabile formale pentru a ajusta soldurile, auditorul trebuie să examineze aceste înregistrări cu valoare mare, întrucât ele nu ar trebui, în mod normal, să apară.

b) să se investigheze orice variație neobișnuită a valorii facturilor trimise periodic

Trebuie să existe o cauză a variațiilor aparente ale nivelului activității.

c) să se verifice soldurile

Auditorul trebuie să verifice un eșantion de solduri pornind de la Registrul vânzărilor și invers sau să facă o listă a acestora pentru a verifica întocmirea contului de control (calculul cifrei totale).

d) să se verifice acuratețea calculelor

Auditorul trebuie să verifice că suma soldurilor din Registrul vânzărilor este - în concordanță cu totalul contului de control și că totalul soldurilor finale (la sfârșitul exercițiului) este corect.

3. Examinarea scadenței soldurilor și a încăsării ulterioare a creanțelor

Acesta reprezintă un punct important pentru determinarea fundamentului cifrelor respective. Se va selecta un eșantion de solduri care, împreună cu detaliile notate, se constituie în probe de audit esențiale pentru justificarea valorii soldurilor de debitori și a posibilității de a recupera veniturile respective.

Verificarea încăsării ulterioare a creanțelor reprezintă modalitatea principală de a constata soldurile conturilor de debitori. În cazul entităților mici, unde auditul poate avea loc cu multe luni după încheierea exercitiului financiar, este adesea posibil să se constate o proporție semnificativă a soldurilor prin acest test. Dacă s-au primit sume rotunde, auditorul trebuie să se asigure că acestea se referă la cele mai vechi datorii și că nu este vorba despre datorii pe termen lung. Numai după aceea se poate decide dacă nu mai este nevoie să se trimită debitorilor scrisori de confirmare a soldurilor.

4. Examinarea posibilității de recuperare a creanțelor

Unul din obiectivele principale în auditul creanțelor este să se verifice că soldurile nu sunt supradimensionate. Un pas important pentru a stabili aceasta constă în examinarea tuturor creanțelor pentru ca auditorul să fie sigur că acestea există și că au valoare.

Un exercițiu important în acest sens îl reprezintă realizarea unei treceri în revistă (sub formă scrisă) a clienților/debitorilor, împreună cu directorii/managerii, care se presupune că își cunosc clienții.

Procesul de audit impune mai mult decât o identificare, de către companie, a creanțelor compromise - atunci când există dubii privind posibilitatea de recuperare a acestora, trebuie căutate dovezi care să justifice continuarea includerii unei sume într-un cont de creanțe compromise.

Încasarea ulterioară a creanței ar fi cea mai bună dovadă a posibilității de recuperare a acesteia, dar dacă acest lucru nu s-a întâmplă, auditorul trebuie să examineze corespondența

entității în căutarea motivului pentru care nu s-a făcut plata și să evalueze solvabilitatea debitorului respectiv.

5. Testarea înregistrărilor ce presupun respectarea principiului contabilității de angajament

Erorile determinate de nerespectarea principiului contabilității de angajament vor avea un efect direct atât asupra bilanțului, cât și asupra profitului raportat.

Înregistrările eronate ale stocurilor, veniturilor din vânzarea mărfurilor și ale creanțelor, la sfârșitul exercițiului financiar, reprezintă un domeniu cu risc ridicat. Auditorul trebuie să verifice aceste tranzacții prin selectarea stocurilor expediate cu câteva zile înainte și după sfârșitul exercițiului financiar, pentru a se asigura că s-au înregistrat integral și în perioada corectă în conturile de stocuri, creanțe și venituri din vânzarea mărfurilor.

6. Verificarea plăților anticipate

Plățile anticipate nu reprezintă, în general, un domeniu cu risc ridicat, dar, începând cu examinarea inițială, trebuie notate orice cauze ale plăților anticipate prea mari sau neobișnuite.

Examinarea analitică este o tehnică utilă - auditorul compară plățile anticipate din exercițiul financiar trecut cu cele din exercițiul curent (verificându-se și posturile din contul de profit și pierdere care ar putea determina plăți anticipate), pentru a se asigura că toate plățile anticipate cu valoare peste pragul de semnificație sunt identificate.

Auditorul va justifica soldurile peste pragul de semnificație pe baza documentelor aferente, de exemplu a facturilor/contractelor cu terți și va verifica faptul că întreaga sumă a fost plătită de client.

7. Examinarea analitică

În cazul în care, în timpul planificării auditului, nu s-a realizat o examinare suficient de detaliată a vitezei de rotație a debitorilor și a scadențelor creanțelor, această examinare reprezintă o etapă esențială a auditului. Este extrem de importantă mai ales în situația în care soldurile debitorilor au fost modificate ca urmare a întocmirii altor situații financiare sau a altor audituri.

Trebuie subliniat faptul că, în orice etapă, examinarea analitică reprezintă cel mai eficace instrument în procesul de audit.

8. Examinarea creanțelor prin înaintarea unor cereri de confirmare

Unul din obiectivele principale ale auditului debitorilor constă în verificarea existenței acestora.

Audit financiar

S-ar putea că auditul să se efectueze cu multe luni după încheierea exercițiului financiar, situație în care multe, dacă nu chiar toate soldurile finale ale creanțelor au fost deja lichidate. Totuși, atunci când există multe solduri, iar raportul auditorilor trebuie prezentat rapid, trimiterea de cereri de confirmare clienților/debitorilor poate fi o etapă utilă în verificarea soldurilor aferente.

Se va selecta un eșantion de solduri cu valoare mare, solduri restante, solduri zero și solduri creditoare. Sub supravegherea auditorilor, cererile vor fi întocmite, înregistrate pe o fișă de lucru și trimise. Celor care nu răspund li se va trimite o a doua cerere, iar sumele scadentele contestate vor fi investigate. O atenție deosebită trebuie să li se dea cazurilor în care dispută se referă la scadența, de exemplu, clientul entității susține că bunurile/serviciile nu au fost livrate decât în următorul exercițiu financiar.

Concluzie

Auditorul trebuie să se asigure că au fost citite și înțelese concluziile, care sunt apoi semnate ca act doveditor că auditul a fost încheiat.

Nu va limitați la citirea și semnarea concluziilor - verificați conturile de creanțe.

AU CONTURILE DE CREANȚE ÎNTR-ADEVĂR VALOARE?

7.2.3. Auditul numerarului.

Obiective principale :

- ✓ Verificarea faptică a numerarului ;
- ✓ Confirmarea soldurilor din conturi curente.

Pentru aceasta se parcurg următoarele etape:

1. Obținerea sau alcătuirea unei situații a soldurilor

O parte esențială a procesului de audit se concretizează în a avea evidența modului în care s-au întocmit situațiile financiare și în a obține documentele prin care se pot justifica cifrele individuale. Soldurile conturilor la bănci/casei au adesea o valoare considerabilă și pot deveni esențiale în perioadele în care lichiditățile entității sunt insuficiente - aceste solduri trebuie să fie corecte ca valoare.

Deși soldurile conturilor la bănci/casei se vor modifica pe parcursul exercițiului financiar, este recomandabil să se examineze dinamica soldurilor de la un an la altul, pentru a se identifica posibilele omisiuni sau erori. De asemenea, o situație comparativă a acestor solduri este utilă auditorului pentru verificarea variației lichidității entității în decursul anului.

2. Verificarea extraselor

Audit financiar

Corectitudinea soldurilor bancare trebuie demonstrată pe baza unor dovezi independente și de încredere, de aceea toate soldurile conturilor la bănci trebuie examinate și comparate succesiv cu extrasele de cont aferente.

Trebuie să se verifice, pe baza extraselor de cont, cecurile neîncasate/soldurile debitoare și viramentele nedecontate, pentru a se identifica eventualele înregistrări artificiale. De exemplu, pot exista anumite înregistrări doar în contabilitatea companiei, nu și în cea a băncii, și anume, în registrele entității poate apărea că, la sfârșitul anului, s-a încasat datoria unui debitor față de companie, dar acești bani pot să nu existe în bancă.

3. Analiza încasărilor și plăților efectuate

a) Verificarea, pe bază de documente justificative, a unui eșantion de înregistrări.

Înregistrările contabile, în special încasările și plățile, trebuie să se facă numai pe baza de documente.

b) Examinarea registrului de casă

Prin examinarea registrului de casă, concomitent de cunoașterea naturii activității entității, se pot identifica și investiga înregistrările cu o valoare mare și/sau neobișnuită.

Aceste teste vor fi deosebit de relevante în cazul în care analiza registrului conturilor la banci/casă reprezintă baza de întocmire a situațiilor financiare.

4. Identificarea tranzacțiilor înregistrate într-o perioadă greșită

Trebuie examinate extrasele de cont în vederea identificării eventualelor cecuri neonorate sau a viramentelor programate înainte de sfârșitul exercițiului financiar.

Auditorul trebuie să examineze registrul de casă în căutarea unor înregistrări cu valoare ridicată/neobișnuită, înainte și după sfârșitul exercițiului financiar.

5. Examinarea tranzacțiilor în numerar (cash)

În cazul în care entitatea deține lichidități însemnate sau când se fac încasări și plăți cu valoare ridicată în numerar, atunci registrul de casă sau înregistrările privind aceste operațiuni trebuie examinate, iar corectitudinea unui eșantion de tranzacții detaliate trebuie justificată.

Auditorul trebuie să stabilească, examinând volumul tranzacțiilor și soldurile, dacă entitatea deține valori mari în numerar, care trebuie numărate. De asemenea trebuie de constatat dacă nu s-a depășit limita maximă a tranzacțiilor în numerar stabilită de legislația în vigoare.

Audit financiar

Tranzacțiile în numerar pot fi o sursă de manipulare a înregistrărilor contabile. Auditorul trebuie să caute înregistrările neobișnuite, în special cele cu suma rotundă, de valoare ridicată sau cele în care sunt implicați directorii entității.

Concluzie

Auditorul trebuie să se asigure că au fost citite și înțelese concluziile, care sunt apoi semnate ca act doveditor că auditul a fost încheiat.

Nu va limitați la citirea și semnarea concluziilor.

7.3. Auditul ciclului ”Procurări – stocuri – datorii”.

Ciclul ”procurări – stocuri – datorii” implică deciziile și procesele desfășurate pentru obținerea bunurilor și serviciilor necesare bunei funcționări a unei entități. De regulă, ciclul începe cu inițierea unei cereri de aprovizionare de către un angajat împuternicit și se încheie cu achitarea contravalorii bunurilor și serviciilor primite.

7.3.1. Auditul stocurilor.

Obiective principale:

- ✓ Stocurile și producția în curs de execuție trebuie să existe și să aparțină entității;
- ✓ Stocurile sunt evaluate la minimul dintre costul și valoarea lor realizabilă netă.

1. Obținerea sau alcătuirea unei situații sintetice a stocurilor și a contractelor pe termen lung

O parte esențială a procesului de audit se concretizează în a avea evidența modului în care s-au întocmit situațiile financiare și în a obține documentele care demonstrează că cifrele individuale sunt justificate.

O situație care să prezinte diferitele categorii de stocuri, clasificate corespunzător pe tipuri de stocuri, împreună cu cele comparative, este necesară atât ca tabel de referință, cât, mai ales, ca bază pentru examinarea analitică a stocurilor.

2. Analiza listelor de inventar precedente

- a) Calculele pe baza cărora s-au întocmit listele de inventar trebuie întotdeauna verificate.
- b) Examinarea elementelor neobișnuite – căutarea acelor stocuri pe care entitatea nu le-ar deține în mod normal; a cantităților excesive de stocuri; a stocurilor care par supraevaluate (sau subevaluate).

3. Examinarea analitică

Examinarea analitică reprezintă întotdeauna o procedura importantă și deosebit de utilă pentru justificarea cifrelor aferente stocurilor.

Utilizând cifrele stocurilor finale/producției în curs de execuție, se compară viteza de rotație a stocurilor (pentru diverse tipuri de stocuri/producție neterminată) cu cea din anii anteriori. Scopul acestui exercițiu este de a identifica erori în evaluarea stocurilor. Acestea pot apărea ca urmare a erorilor de înregistrare a cantității stocurilor, a valorii lor de intrare sau a erorilor determinate de nerespectarea principiului contabilității de angajament.

4. Participarea la inventariere

Participarea la inventarierea fizică a stocurilor implică:

- ✚ Inspectarea stocurilor în vederea stabilirii existenței și evaluării condiției acestora, și efectuarea de teste de inventariere;
- ✚ Observarea conformității cu instrucțiunile conducerii și desfășurarea de proceduri în vederea înregistrării și controlării rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor; și
- ✚ Obținerea de probe de audit cu privire la credibilitatea procedurilor de inventariere ale conducerii.

Aceste proceduri pot servi drept teste ale controalelor sau proceduri de fond în funcție de evaluarea riscului de către auditor, de abordarea planificată și de procedurile specifice efectuate.

Auditorul trebuie să discute cu clientul, cu mult înainte de sfârșitul anului, în ce mod și când se va efectua inventarierea. Adesea va fi necesar ca auditorul să-l sfătuiască pe client în privința procedurilor care trebuie urmate pentru a se asigura efectuarea unui inventar complet.

Este important ca auditorii care participă la inventariere să fie instruiți corespunzător. Acuratețea cifrelor - aferente stocurilor va depinde inițial de înregistrările în listele de inventar. Aceste cifre trebuie justificate prin numărarea stocurilor și prin compararea stocurilor cu fișele de inventar și invers, pe baza de eșantioane.

Auditorul trebuie să se asigure că nici un stoc care nu aparține clientului nu este inclus, în mod greșit, în bilanțul entității, conducând astfel la supraevaluarea activelor. Ar putea fi dificilă identificarea stocurilor deținute în numele terților. Menținerea unei copii a listelor de inventar de către auditor - acestea sunt singurele dovezi privind baza existenței stocurilor. Trebuie limitate mișcările stocurilor în interiorul și în exteriorul perimetrului în care se realizează inventarierea.

În unele cazuri, participarea la inventarierea fizică a stocurilor poate fi impracticabilă. Acest lucru se poate datora unor factori precum natura și locația stocurilor, de exemplu, atunci când stocul este deținut într-o locație care poate pune în pericol siguranța auditorului.

În acest caz procedurile de audit alternative, de exemplu inspecția documentației vânzării ulterioare a elementelor de stocuri specifice dobândite sau achiziționate anterior inventarierii fizice a stocurilor, pot furniza suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și condiția stocurilor.

În alte cazuri, totuși, se poate să nu fie posibilă obținerea de suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și condiția stocurilor prin efectuarea de proceduri de audit alternative. În astfel de cazuri, se prevede ca auditorul să modifice opinia din raportul auditorului ca rezultat al limitării domeniului de aplicare.³¹

5. Examinarea listelor de inventar

Se va controla concordanța dintre cantitățile stocurilor numărate ca parte a testelor de audit și cele trecute în fișele de inventar.

Se verifică costul de intrare a stocurilor. Costul de intrare trebuie justificată prin facturile/listele de prețuri corespunzătoare.

În cazul bunurilor produse de entitate, costul produselor va include inclusiv costurile cu forță de muncă - care trebuie determinate pe baza listelor de plată, pentru a se putea confirma că orele lucrate și salariile plătite au fost înregistrate corect și apar ca fiind rezonabile pentru tipul de activitate prestată. De asemenea, un anumit procent din costurile indirecte trebuie include în costul acestor bunuri. Auditorul trebuie să constate că procentul respectiv este rezonabil - că nu este subdimensionat prin omisiunea unor costuri indirecte sau, mai probabil, că nu este supradimensionat prin includerea unui procent exagerat, supraevaluându-se astfel bunurile și subevaluându-se cheltuielile aferente exercițiului financiar.

Stocurile trebuie evaluate la minimum dintre costul lor și valoarea realizabilă netă. Aceasta presupune compararea costului stocurilor cu prețurile lor de vânzare, pentru a se confirma că se vând la un preț mai mare decât costul acestora. De asemenea, trebuie să se determine dacă în viitor este probabil ca stocurile să se vândă la o valoare egală sau mai mare decât costul lor.

6. Identificarea stocurilor depreciate sau cu mișcare lentă

În cazul stocurilor depreciate, deteriorate, fără desfacere sau cu mișcare lentă, valoarea lor trebuie să fie mai mică decât costul acestora, și anume, o valoare realizabilă (care poate fi chiar zero). La inventariere, auditorul trebuie să caute stocuri în cantități excesive - acele stocuri "învechite și prăfuite". În același scop, examinarea documentelor

³¹ ISA 705 (Revizuit) "Modificări ale opiniei raportului auditorului independent", p.13.

referitoare la mișcarea stocurilor (dacă există așa ceva) pot fi utile pentru a identifica stocurile în cantități mari și/sau stocurile greu vandabile.

Ideal ar fi ca această activitate să fie făcută chiar de client, auditorul urmând doar să verifice dacă lista stocurilor a căror valoare trebuie diminuată este completă și dacă cifrele aferente valorii realizabile sunt corecte.

8. Examinarea înregistrărilor ce presupun respectarea principiului contabilității de angajament

Efectuarea incorectă a înregistrărilor ce presupun respectarea principiului contabilității de angajament reprezintă o cauză frecventă a erorilor din evidența contabilă. Auditorul trebuie să se asigure că se efectuează corect diferențierea dintre cumpărări - materii prime/stocuri de materiale etc și stocurile de produse finite - vânzări.

Examinarea va viza facturile și registrele din zilele dinainte și după sfârșitul exercițiului financiar, auditorul trebuind să se asigure că acestea sunt corect înregistrate în Debitori/Vânzări și Creditori/Cumpărări.

Concluzie

Auditorul trebuie să se asigure că au fost citite și înțelese concluziile, care sunt apoi semnate ca act doveditor că auditul a fost încheiat.

Nu vă limitați la citirea și semnarea concluziilor - verificați stocurile și contractele pe termen lung.

EXISTĂ STOCURILE, APARTIN ÎNTR-ADEVAR ENTITĂȚII ȘI AU VALOARE?

7.3.2. Auditul datorilor

Obiective principale:

- ✓ Datoriile nu sunt subevaluate;
- ✓ S-au înregistrat toate datoriile.

Etapele parcurse de auditor în vederea auditului datorilor:

1. Obținerea sau alcătuirea unei situații sintetice a conturilor de datorii (creditori).

O parte esențială a procesului de audit se concretizează în a avea evidența modului în care s-au întocmit situațiile financiare auditate și în a obține documentele prin care se pot justifica cifrele individuale.

Pentru efectuarea examinării analitice a creditorilor, auditorul are nevoie de o situație suficient de detaliată a soldurilor conturilor de creditori. Este esențială identificarea oricăror erori sau omisiuni în contabile respective.

Audit financiar

Un element cheie în examinarea analitică îl constituie obținerea confirmării că s-au înregistrat toate datoriile probabile.

2. Compararea soldurilor din Registrul cumpărărilor cu datele din contabilitate/alte registre analitice.

Este esențial să se țină o evidență a modului în care s-au completat cifrele - o evidență la care auditorul să poată apela pentru a verifica totalul conturilor de creditori.

Pentru ca auditorul să-și poată exprima opinia privind totalul conturilor de creditori, este firesc să aibă justificarea soldurilor creditorilor individuali. Însă dacă își va baza examinarea pe valoarea totală (de control) a creditorilor, auditorul trebuie să verifice cum s-a ajuns la cifra respectivă.

Soldul contului de control al creditorilor trebuie să rezulte din suma facturilor/contractelor de credit/împrumut primite și a celor plătite/restituite în decursul exercițiului financiar analizat. Prin urmare, este necesar:

a) să se investigheze înregistrările contabile cu valoare mare sau neobișnuită

În cazul în care entitatea auditată are un Registru al cumpărărilor și face înregistrări contabile formale pentru a ajusta soldurile, auditorul trebuie să examineze aceste înregistrări cu valoare mare, întrucât ele nu ar trebui, în mod normal, să apară.

b) să se investigheze orice variație neobișnuită a valorii facturilor/contractelor de credit înregistrate periodic

Trebuie să existe o cauză a variațiilor aparente ale nivelului activității.

c) să se verifice un eșantion de solduri

Auditorul trebuie să verifice un eșantion de solduri pornind de la Registrul cumpărărilor și invers pentru a verifica întocmirea contului de control (calculul cifrei totale).

d) să se verifice calculele

Auditorul trebuie să verifice că suma soldurilor din *Registrul cumpărărilor* este în concordanță cu rulajul contului 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale", inclusiv compararea cu sumele din anexa la *Declarația privind TVA*, și că totalul soldurilor finale (la sfârșitul exercițiului financiar) este corect.

3. Listarea soldurilor datoriilor comerciale

Atunci când nu există un jurnal al cumpărărilor sau un sistem de conturi de control, valoarea creditorilor va însuma toate soldurile finale ale conturilor de creditori.

Exercițiul întocmirii și verificării unei reconcilierii a cumpărărilor, a sumelor plătite și a soldurilor inițiale și finale ale conturilor de creditori reprezintă o examinare generală valoroasă mai ales pentru firmele mici, care nu au nici un cont formal de control.

4. Examinarea listei creditorilor

Acesta reprezintă un exercițiu important pentru a determina dacă cifrele respective reflectă creditorii în totalitate.

a) Analiza soldurilor

Analiza soldurilor este un test foarte important pentru a demonstra că toate datoriile au fost înregistrate în contabilitate. Dacă entitatea auditată nu deține declarații ale furnizorilor, auditorul trebuie să decidă dacă se va recurge la confirmări ale furnizorilor (într-o manieră similară celei utilizate în cazul creanțelor).

Dacă nu există un sistem de control intern sau există ineficiențe la nivelul acestuia sau al altui sistem din cadrul entității, este probabil necesar ca acest test să fie efectuat cu deosebită atenție și în detaliu.

b) Revizuirea listei de creditori existenți înainte de sfârșitul exercițiului financiar

Dacă entitatea își continuă activitatea în aceeași manieră, este probabil că în fiecare an să apară nume și solduri de furnizori similari, respectiv să atragă o atenție la furnizorii noi apăruiți.

c) Investigarea soldurilor debitoare

Existența soldurilor debitoare este o situație neobișnuită, explicația cea mai probabilă fiind faptul că plata pentru produsele furnizate a trebuit să fie făcută în avans, iar factura aferentă nu a fost încă primită sau înregistrată. Dacă există solduri debitoare reale, de exemplu ca urmare a plăților mai mari decât cele corecte, iar aceste solduri au o valoare semnificativă, atunci ele trebuie reclasificate drept creanțe pe termen scurt (cu condiția să se poată demonstra că sunt recuperabile).

d) Investigarea datoriilor contestate

Auditorul trebuie să afle dacă există datorii contestate - această poate însemna că furnizorul consideră că entitatea auditată îi datorează o sumă mai mare decât aceea care apare în lista soldurilor.

5. Testarea înregistrărilor ce presupun respectarea principiului contabilității de angajament

Errorile determinate de nerespectarea principiului contabilității de angajament vor avea un efect direct atât asupra bilanțului, cât și a profitului raportat.

Prin planificarea auditului și examinarea inițială, precum și prin auditul stocurilor și al producției în curs de execuție, s-ar fi putut identifica eventualele probleme referitoare la înregistrările ce presupun respectarea principiului contabilității de angajament.

Erorile de înregistrare a stocurilor/cumpărărilor de materii prime și a furnizorilor sau falsificarea acestor conturi reprezintă un domeniu cu risc ridicat pentru auditor. Auditorul trebuie să verifice corectitudinea înregistrărilor prin selectarea elementelor primite imediat înainte și după sfârșitul exercițiului financiar, asigurându-se că acestea sunt corect reflectate în conturile de stocuri, cumpărări și furnizori (a se vedea Respectarea principiului contabilității de angajament în înregistrările privind stocurile).

6. Verificarea corectitudinii calculului soldurilor aferente contractelor de cumpărare în rate/leasing

Mulți clienți dețin active pe baza unor contracte de cumpărare în rate sau de leasing. Aceste contracte trebuie verificate, iar datoria aferentă trebuie justificată.

O parte din soldurile aferente contractelor de cumpărare în rate sau de leasing vor fi datorii pe termen scurt, iar restul vor fi datorii pe termen lung, definite clar prin contract. Aceste datorii trebuie înregistrate și prezentate corect.

Auditorul trebuie să se asigure că operațiunile de leasing sunt corect clasificate. Se întâmplă adesea că entitatea auditată să confunde bunurile ce au fost achiziționate printr-un contract de cumpărare în rate ori printr-un contract de leasing cu opțiune de cumpărare sau dacă nu au fost pur și simplu închiriate.

7. Verificarea corectitudinii calculului creditelor/împrumuturilor și a dobânzilor

Auditorul trebuie să pregătească o situație a soldurilor creditelor contractate în exercițiile financiare anterioare și în exercițiul auditat, care să prezinte rambursările de credite și dobânda plătită în exercițiul auditat și datoria rămasă. Condițiile rambursării creditelor/împrumuturilor și plată dobânzii trebuie verificate cu cele specificate în contractul de credit (o copie a contractului trebuie pusă la dosarul de audit).

8. Examinarea analitică

Dacă nu a fost efectuată în amănunțime în etapa de planificare a auditului, examinarea vitezei de rotație a creditorilor se poate dovedi utilă pentru auditor. Aceasta este deosebit de importantă atunci când soldurile creditorilor s-au modificat ca rezultat al întocmirii situațiilor financiare sau al activității de audit.

Audit financiar

Unul dintre obiectivele cele mai importante ale auditorului este să se asigure că datoriile sunt înregistrate în totalitate. Aceasta se poate realiza prin compararea variației datoriilor de la un an la altul, căutându-se în special omisiuni.

Este de subliniat că examinarea analitică reprezintă cel mai eficient instrument în toate etapele procesului de audit.

Concluzie

Auditorul trebuie să se asigure că au fost citite și înțelese concluziile, care sunt apoi semnate ca act doveditor că auditul a fost încheiat.

Nu vă limitați la citirea și semnarea concluziilor - verificați conturile de datorii.

AU FOST INCLUSE TOATE DATORIILE?

7.4. Auditul ciclului ”Salarii – personal”

Conform legislației *salariul* reprezintă orice recompensă sau câștig evaluat în bani, plătit salariatului de către angajator în temeiul contractului individual de muncă, pentru munca prestată sau care urmează a fi prestată. În acest sens, auditul remunerării muncii trebuie să ofere informații suplimentare despre raționalitatea construirii și gestionării mecanismului de motivare și stimulare a angajaților.

Un sistem de salarizare funcțional și eficient, îi determină pe angajați să își îndeplinească atribuțiile de serviciu cu impact maxim. În consecință, există o relație directă între sumele achitate angajaților și rezultatele financiare ale entității. Astfel, raționamentul sistemelor de stimulare materială a angajaților este ca beneficiile obținute de entitate să fie cu mult peste investițiile în stimularea angajaților.

Astfel, putem considera că auditul decontărilor cu personalul cu privire la remunerarea muncii este o cercetare sistematică, care constă în colectarea de informații privind statutul motivațional al angajaților, impactul stimulatив al tuturor elementelor sistemului de salarizare, precum și oportunitățile de sporire a eficienței muncii angajaților, axate pe obiectivele de dezvoltare ale entităților.

În practica internațională este cunoscut un model general de audit al remunerării muncii. Acesta se compune din trei nivele:

1. Nivelul strategic.
2. Nivelul managerial.
3. Nivelul tactic.

La nivel strategic, auditorul testează sistemul de salarizare care funcționează în cadrul entității și eficacitatea acestuia este de a atinge obiectivele entității.

Audit financiar

La nivel managerial, se verifică eficiența sistemului de salarizare și se identifică zonele problematice ale sistemului, dacă există.

La nivel tactic se determină corectitudinea aplicării sistemului de salarizare, implementarea procedurilor de creștere a motivației și stimulării angajaților entității, precum și respectarea actelor normative.

În general, scopul auditului decontărilor cu personalul privind remunerarea muncii este de a stabili corectitudinea metodologiei contabile a entității cu privire la decontările cu angajații în conformitate cu documentele primare, registrele, politicile interne din cadrul entităților, legislația muncii în vigoare.

Totodată ca o lucrare premergătoare auditului propriu zis auditorii încep să evalueze eficiența sistemului de control intern cu privire la operațiunile legate de plata muncii, de la verificarea disponibilității reglementărilor interne ale entității. Adică, în primul rând se verifică dacă există documente interne ale sistemului care reglementează în mod direct sau indirect operațiunile legate de remunerarea muncii (contractul colectiv de muncă, regulamente cu privire la remunerarea și premiarea angajaților, organigrama entității, etc.).

Sunt studiate, de asemenea, fișele personale, tabelele de evidență a timpului de lucru, foile de lucrări efectuate, borderourile de calcul a salariilor, registrele contabile la conturile 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii", 533 "Datorii privind asigurările sociale și medicale".

În procesul auditului decontărilor cu personalul cu privire la remunerarea muncii, se pot identifica următoarele tipuri de denaturări (încălcări):

- nu există contracte colective și de muncă;
- nu există cereri ale angajaților care să le acorde scutiri asupra impozitului pe venitul personal;
- înregistrări eronate a salariilor la costuri sau cheltuieli ale perioadei (adică nu după destinația acestora);
- s-au efectuat plăți suplimentare, indemnizații și alte plăți către angajați care nu au fost specificate în actele interne și contractele de muncă;
- calcule aritmetice incorecte legat de salarii, concedii de odihnă, foi de boală, contribuții la asigurări sociale, medicale, etc.

În practică auditul decontărilor cu personalul se realizează în cinci etape.

Prima etapă este un audit al legalității și respectării legalității raporturilor de muncă. Scopul acestei etape este de a verifica respectarea drepturilor și obligațiilor angajaților. Prin

Audit financiar

aceasta se obțin probe de audit cu referire la verificarea disponibilității și corectitudinii executării reglementărilor interne, a ordinelor de angajare, a contractelor de muncă și a ordinelor de concediere a salariaților.

La etapa următoare se verifică corectitudinea calculării salariilor (se verifică aplicarea corectă a formelor de salarizare, în regie sau în acord). Scopul acestei etape a auditului decontărilor cu personalul – constatarea existenței a bazei de calcul, veridicității și plenitudinii operațiunilor, evaluării și măsurării corecte. Aceste proceduri sunt efectuate prin verificarea existenței și valabilității documentelor primare; controlul aritmetic selectiv al calculelor privind salariul, concediilor de odihnă, indemnizațiile de incapacitate temporară de muncă.

A treia etapă constă în auditul corectitudinii plăților de stimulare și compensatorii aplicate. Scopul acestei etape coincide cu scopul etapei a doua. Realizarea acestui obiectiv se realizează prin verificarea disponibilității și a corectitudinii executării reglementărilor interne din cadrul entităților, a ordinelor de acordare a primelor și a altor premii.

Următoarea etapă a auditului - auditul legalității și caracterului complet al reținerilor din salarii conform evidenței contabile.

În etapa finală a auditului decontărilor cu personalul, se efectuează un audit al exhaustivității și corectitudinii divulgării informațiilor privind remunerarea muncii în situațiile financiare în vederea prezentării, dezvăluirii și analizării informațiilor obținute în toate etapele anterioare. Metoda de obținere a probelor de audit în această etapă este aceea de a concilia indicatorii de raportare financiară cu registrele contabilității sintetice și analitice privind remunerarea muncii.

În practică, există adesea situații în care angajatorul și angajatul nu înțeleg pe deplin drepturile și obligațiile care le sunt asociate cu calcularea și plata salariilor.

De asemenea, atunci când inspectează o entitate, auditorul, în primul rând, acordă atenție faptului ca valoarea salariilor stabilite prin contractul de muncă și înscrise pe lista de personal corespunde cu sumele incluse în borderoul de calcul a salariului.

Astfel, în cadrul entităților trebuie adoptat un act de reglementare intern, în conformitate cu care se reglementează procedura și temeiurile de calculare a salariilor angajaților în cadrul sistemului existent de plată a forței de muncă.

În materie de remunerare a forței de muncă, există și o contradicție între interesele angajaților și angajatorilor. Angajații sunt interesați să câștige cel mai mare venit posibil, angajatorul încearcă să economisească costurile proprii, în mare parte cele legate de salarii.

Audit financiar

Prin urmare, auditul ar trebui să ofere o concluzie obiectivă privind corectitudinea plăților efectuate și eficiența mijloacelor utilizate pentru salarizare.

Apărând interesele angajaților, auditorul trebuie să rezolve următoarele sarcini principale:

- ✚ să evalueze adecvarea salariilor primite de angajați pentru eforturile depuse, intensitatea, condițiile de muncă;
- ✚ determinarea conformității complexității calificărilor lucrătorului, a statutului său și a sarcinilor de serviciu;
- ✚ determinarea corespondenței dintre dinamica salariului mediu și rata de creștere a indicelui prețurilor de consum;
- ✚ să evalueze gradul de accesibilitate și de înțelegere a sistemului de salarizare existent de către angajați;
- ✚ determinarea gradului de aplicare a așteptărilor motivaționale ale angajaților în funcție de rezultatele muncii.

Pe de altă parte auditorul trebuie să ia în considerare și interesele angajatorului se prin realizarea următoarelor sarcini:

- ✓ evaluarea gradului de respectare a intereselor sale financiare prin optimizarea costurilor de personal;
- ✓ stabilirea gradului de conformitate a remunerației primite de angajați cu rezultatele activității organizației și a angajaților individuali.

Respectarea intereselor angajaților și angajatorilor în materie de remunerație a muncii se reflectă în dezvoltarea activă a organizației în ansamblu.

Astfel, nivelul de interes material al angajaților în calitatea și cantitatea muncii pe care o desfășoară depinde de obiectivitatea și transparența alocării fondurilor la plata. În plus, menținerea unui climat psihologic favorabil într-o organizație care formează în mare măsură atitudinea lucrătorilor față de muncă, organizare și personalul său de conducere depinde de mecanismul de distribuire a salariilor. Importanța factorului de salarizare este mare pentru organizațiile care urmăresc obiectivul unei funcționări stabile pe termen lung pe piață, asigurând creșterea competitivității. Determinarea valorii optime a salariilor și, în general, a mecanismului de distribuire a fondului de salarizare este posibilă numai pe baza auditului și analizei periodice a plăților către salariați.

7.5. Auditul capitalului propriu.

Obiectiv principal:

- ✓ Entitatea auditată respectă prevederile legale și statutare în vigoare.

În ceea ce privește auditul capitalului propriu se urmăresc următoarele etape:

1. Întocmirea unei situații a capitalului

Valoarea capitalului autorizat și a capitalului subscris trebuie prezentate cu acuratețe.

2. Compararea soldului capitalului social și al rezervelor cu cele din exercițiul financiar anterior

Este important să se compare mișcările în conturile de capital social, prime legate de capital, rezerve etc. din cursul anului, după ce s-a obținut confirmarea permisiunii de a face modificările necesare.

3. Verificarea mișcărilor în conturile de rezerve

Variația soldului cumulativ al contului de profit și pierdere și orice alte rezerve trebuie justificate, prin documente, cu profitul realizat și trebuie prezentate. De asemenea, orice modificări determinate de plată dividendelor trebuie justificate.

De asemeni se verifică repartizarea din profitul net pe seama *capitalului de rezerve* (în cuantumul prevăzut de legislație - Legea privind S.A., Legea privind S.R.L.) și pe seama *rezervelor statutare* (în cuantumul prevăzut de statutul entității).

4. Obținerea confirmărilor din partea clientului

În urma activității realizate conform punctelor 1 și 2 de mai sus, auditorul a controlat detaliile referitoare la directori, secretar și la pachetele lor de acțiuni (dacă au așa ceva). Este important ca aceste detalii să fie confirmate de client.

5. Examinarea registrului de procese verbale

Toate registrele cu procesele verbale ale ședințelor directorilor și managerilor trebuie verificate în detaliu, pe parcursul întregului exercițiu financiar.

Auditorul trebuie să obțină și să îndosarieze copii ale proceselor verbale referitoare la orice probleme revelante pentru audit, de exemplu obținerea unui credit garantat cu activele companiei - extrasele proceselor-verbale trebuie verificate cu alte documente justificative.

6. Examinarea actelor entității și actelor normative legate de capitaluri:

- ✓ Contractul de constituire, (lista fondatorilor, nr. de acțiuni/părți sociale, valoarea nominală);
- ✓ Decizia de înregistrare în Registrul de Stat (nr. de acțiuni/părți sociale, valoarea nominală);

Audit financiar

- ✓ Hotărârile Adunării Generale a fondatorilor/proprietarilor entității cu privire la modificările capitalului propriu (emiterea de noi acțiuni/părți sociale, retragerea celor existente, repartizarea profitului net, acoperirea pierderii nete din anii precedenți, formarea capitalului de rezervă, majorarea/diminuarea valorii nominale a acțiunilor/părților sociale, repartizarea dividendelor);
- ✓ Statutul entităților;
- ✓ Registrul proprietarilor (asociați, acționari, participanți);
- ✓ Registrele contabile, Cartea Mare;
- ✓ Raportul cu privire la modificarea capitalului propriu;
- ✓ Acte normative (Legea contabilității și raportării financiare 287/2017, Codul fiscal, Legea privind entitățile pe acțiuni nr. 1134-XIII, Legea cu privire la S.R.L. nr. 135-XVI, SNC, etc.).

7. Obținerea procesului verbal care justifică plată dividendelor

Este important că plata dividendelor să fie aprobată și să se efectueze pe baze legale. Se pot distribui în mod legal profiturile din ultimul exercițiu financiar sau din cele anterioare, din care se intenționează să se facă plată dividendelor?

Un aspect ar fi în calculul *dividendelor*, în cazul în care există acțiuni simple și acțiuni privilegiate. De asemeni în cazul dividendelor accentul cade pe operațiuni mai curând decât pe soldul final, excepție – cazul când există un sold de dividende datorate la sfârșitul exercițiului (termenul de plată a dividendelor se stabilește de organul care a luat decizia de plată, în conformitate cu statutul entității, dar nu poate fi mai mare de 3 luni pentru S.A., cu excepția cazului când capitalul social al S.A. cuprinde și o cotă a proprietății publice (art. 49 din Legea privind S.A., iar pentru S.R.L. beneficiul se plătește asociaților în formă bănească, în decurs de 30 zile de la data adoptării hotărârii, dacă adunarea asociaților nu a stabilit alt termen, art. 39 din Legea privind S.R.L.

De regulă dividendele sunt auditate în totalitate (nu prin sondaj). Trebuie de ținut cont că în anumite cazuri legislația interzice repartizarea profitului pentru plata dividendelor (Legea privind S.A., Legea privind S.R.L.).

Concluzie

Auditorul trebuie să se asigure că au fost citite și înțelese concluziile, care sunt apoi semnate că act doveditor ca auditul a fost încheiat.

RESPECTĂ ENTITATEA AUDITATĂ PREVEDERILE LEGALE ÎN VIGOARE?

CAPITOLUL 8

Finalizarea lucrărilor de audit.

8.1. Proceduri generale de finisare a auditului.

8.2. Perfectarea rezultatelor auditului.

8.1. Proceduri generale de finisare a auditului.

În categoria procedurilor generale de finisare a auditului intră:

1. Auditul estimărilor contabile.
2. Auditul evenimentelor ulterioare.
3. Examinarea principiului *continuității activității*.

8.1.1. Auditul estimărilor contabile.

Estimare contabilă – o mărime (sumă) aproximativă a unei posturi contabile, în absența metodelor precise de măsurare a acesteia.

Auditorul trebuie să obțină dovezi de audit suficiente și adecvate, că în circumstanțele create, estimarea contabilă este rezonabilă și dezvăluită în mod corespunzător, dacă este necesar.

În categoria indicatorilor determinați prin estimare intră:

- ✚ Amortizarea activelor nemateriale;
- ✚ Amortizarea și ieșirea activelor materiale pe termen lung;
- ✚ Rezerve pentru acoperirea cheltuielilor legate de diminuarea valorii de intrare a stocurilor de mărfuri și materiale până la valoarea realizabilă netă;
- ✚ Corecții la datorii dubioase;
- ✚ Venituri anticipate;
- ✚ Active și datorii amânate privind impozitul pe venit;
- ✚ Rezerve pentru acoperirea pierderilor privind pretențiile;
- ✚ Rezerve pentru acoperirea cheltuielilor legate de garanții.

Responsabilitatea pentru pregătirea estimărilor contabile incluse în situațiile financiare o poartă conducerea agentului economic. Aceste estimări sunt, deseori,

Audit financiar

determinate în condiții de incertitudine a rezultatelor privind evenimentele care s-au produs sau care se pot produce, și deci se bazează pe aprecierea persoanelor ce au determinat estimările. Prin urmare, la aplicarea estimărilor contabile riscul denaturărilor semnificative crește.

La auditarea estimărilor contabile auditorul trebuie să aplice unul sau mai multe din următoarele moduri de abordare:

- 1) examinarea și testarea metodelor utilizate de conducere pentru pregătirea estimărilor;
- 2) compararea estimării independente cu estimarea pregătită de conducere;
- 3) examinarea evenimentelor ulterioare care confirmă estimările contabile

1. Examinarea și testarea metodelor de estimare.

Procedurile aplicate de obicei la examinarea și testarea metodelor utilizate de conducere includ:

A. Analiza datelor și presupunerilor pe care se bazează estimarea

Auditorul trebuie să evalueze dacă datele pe care se bazează estimarea sunt exacte, complete și relevante. La utilizarea datelor contabile este necesar ca ele să corespundă datelor prezentate de sistemul contabil.

La căutarea probelor de audit auditorul poate apela la surse din afară agentului economic. Spre exemplu: la analiza rezervelor pentru acoperirea cheltuielilor legate de diminuarea costului de intrare a stocurilor de mărfuri și materiale pînă la valoarea realizabilă netă în legătura cu învechirea morală a acestora, auditorul, pe lângă studierea datelor interne privind nivelul vânzărilor pentru perioada precedentă, și existența comenzilor și planurilor serviciului de marketing, poate căuta dovezi prin analiza pieței și tendințelor de dezvoltare a ramurii. La analiza estimărilor prezentate de conducere privind consecințele financiare ale proceselor judiciare și pretențiilor, auditorul urmează să stabilească contact direct cu juriștii agentului economic.

La analiza presupunerilor care stau la baza estimării, auditorul urmează să ia în considerare dacă acestea sunt:

- Rezonabile, ținând cont de rezultatele reale ale perioadelor precedente.
- Coordonate cu presupunerile folosite pentru alte estimări contabile.
- Coordonate cu planurile adecvate ale conducerii.

B. Verificarea calculelor

Auditorul trebuie să verifice metodică de calcul aplicată de agentul economic. Caracterul, momentul de exercitare și volumul procedurilor de audit vor depinde de astfel de

factori cum ar fi caracterul complicat al calculului estimării contabile, aprecierea de auditor a procedurilor și metodelor folosite de conducerea agentului economic la pregătirea estimării, precum și caracterul semnificativ al acestei estimări pentru situațiile financiare.

C. Compararea estimărilor perioadelor precedente cu rezultatele efective

Atunci când este posibil, auditorul urmează să facă o comparație între estimările contabile efectuate pentru perioadele precedente cu rezultatele efective ale acestor perioade.

D. Examinarea procedurilor folosite de conducere pentru verificarea și aprobarea estimărilor

Estimările contabile semnificative de regulă se verifică și se aprobă de conducerea agentului economic.

2. *Aplicarea estimării independente.*

Auditorul poate efectua sau obține o estimare independentă și să o compare cu estimarea contabilă pregătită de conducere. La utilizarea estimării independente, auditorul urmează să analizeze datele inițiale și presupunerile, precum și să efectueze verificarea metodelor de calcul aplicate la pregătirea datelor pentru estimarea independentă. În acest caz, este potrivită comparația dintre estimările contabile efectuate pentru perioadele precedente cu rezultatele efective ale acestor perioade.

3. *Examinarea evenimentelor ulterioare.*

Tranzacțiile și evenimentele care s-au produs după expirarea perioadei de gestiune, dar înainte de încheierea auditului, pot servi ca dovezi de audit referitoare la estimările contabile prezentate de conducere. Examinarea de auditor a acestor tranzacții și evenimente poate reduce sau exclude necesitatea:

- ✚ verificării metodelor folosite de conducere pentru pregătirea estimărilor contabile;
- ✚ utilizării estimării independente pentru determinarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile prezentate de conducere.

8.1.2. *Auditul evenimentelor ulterioare.*

Evenimentele ulterioare de care trebuie să țină cont auditorul sunt:

1. Evenimente care s-au petrecut pînă la data întocmirii raportului auditorului;
2. Fapte descoperite după data întocmirii raportului auditorului, dar înaintea prezentării și/sau publicării situațiilor financiare;
3. Fapte descoperite după data prezentării și/sau publicării situațiilor financiare.

Evenimente care s-au petrecut pînă la data întocmirii raportului auditorului.

Audit financiar

Auditorul trebuie să efectueze proceduri destinate pentru obținerea probelor de audit suficiente și adecvate că au fost identificate toate evenimentele ce s-au petrecut pînă la data întocmirii raportului auditorului, care pot necesita ajustări sau dezvăluiri de informații în situațiile financiare.

Așa proceduri de obicei cuprind:

- Examinarea procedurilor stabilite de conducerea agentului economic pentru identificarea evenimentelor ulterioare.
- Examinarea proceselor-verbale ale adunărilor acționarilor (participanților), ședințelor consiliului director, altor organe de gestiune și control ale agentului economic, petrecute după expirarea perioadei de gestiune, precum și chestiunilor discutate la adunările sau ședințele pentru care procesele-verbale încă nu sunt întocmite.
- Examinarea ultimelor rapoarte financiare intermediare disponibile ale agentului economic și, în limita posibilității, bugetelor, prognozelor fluxului de numerar și altei informații de gestiune asemănătoare.
- Înaintarea solicitărilor (verbale sau scrise) juriștilor agentului economic în legătură cu procesele judiciare și pretențiile (litigiile).
- Înaintarea solicitărilor conducerii agentului economic despre faptul dacă au avut loc evenimente ulterioare ce pot influența asupra situațiilor financiare. Exemple de așa solicitări sunt:
 - situația actuală a posturilor, reflectate în contabilitate pe baza unor date preliminare sau neconvingătoare;
 - apariția misiunelor, împrumuturilor (creditelor) sau garanțiilor noi;
 - dacă au avut loc sau sunt planificate vânzări de active;
 - dacă a avut loc o emisiune suplimentară de acțiuni sau obligațiuni și dacă au fost luate decizii de reorganizare, precum și dacă au fost planificate astfel de măsuri;
 - dacă anumite active au fost retrase (răscumpărate) de stat sau nimicite, spre exemplu, în rezultatul calamităților naturale;
 - dacă au avut loc modificări în domeniile de activitate ale agentului economic legate de riscuri înalte și eventualități;
 - dacă au avut loc sau se prevăd careva corectări neobișnuite a informației contabile;
 - dacă au avut loc sau se prevăd careva evenimente care ar pune la îndoială caracterul rezonabil al politicii de contabilitate, ca de exemplu, în cazurile cînd astfel de evenimente pun la îndoială principiul continuității activității.

Audit financiar

Dacă auditorul află despre evenimente care influențează semnificativ asupra situațiilor financiare, el trebuie să examineze corectitudinea înregistrării acestor evenimente și dezvăluirea adecvată a informației referitoare la aceste evenimente în situațiile financiare.

Fapte descoperite după data întocmirii raportului auditorului, dar înaintea prezentării și/sau publicării situațiilor financiare.

Dacă, după data întocmirii raportului auditorului, dar înaintea prezentării și/sau publicării situațiilor financiare, auditorul ia cunoștință de un fapt care poate influența semnificativ asupra situațiilor financiare, el trebuie să examineze necesitatea corectării situațiilor financiare, precum și să discute problema respectivă cu conducerea și să ia măsurile potrivite circumstanțelor create.

În cazul în care conducerea corectează situațiile financiare, auditorul urmează să efectueze proceduri de audit corespunzătoare circumstanțelor create și să prezinte conducerii un nou raport asupra situațiilor financiare corectate prin introducerea unui paragraf suplimentar în raportul de audit. Data noului raport al auditorului nu va fi anterioară datei semnării și aprobării situațiilor financiare corectate.

Dacă conducerea nu corectează situațiile financiare în cazurile când auditorul consideră că corectarea este necesară, iar raportul auditorului nu a fost încă eliberat agentului economic, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau contrară.

Fapte descoperite după data prezentării și/sau publicării situațiilor financiare.

După prezentarea și/sau publicarea situațiilor financiare, auditorul nu este obligat să înainteze careva solicitări referitoare la aceste rapoarte financiare.

Dacă, după prezentarea și/sau publicarea situațiilor financiare, auditorul ia cunoștință de un fapt care a existat la data întocmirii raportului auditorului și care (dacă ar fi fost cunoscut la acea dată) l-ar fi impus pe auditor să modifice raportul său, auditorul trebuie să examineze necesitatea revizuirii situațiilor financiare, să discute problema dată cu conducerea agentului economic și să ia măsurile potrivite circumstanțelor create.

Dacă conducerea face revizuirea situațiilor financiare, auditorul urmează să aplice procedurile de audit necesare circumstanțelor create, să verifice acțiunile întreprinse de conducere în scopul informării despre situația creată a tuturor utilizatorilor care au primit situațiile financiare prezentate și/sau publicate anterior împreună cu raportul auditorului asupra acestora. Auditorul urmează să întocmească un nou raport asupra situațiilor financiare revizuite.

Noul raport al auditorului trebuie să conțină un paragraf explicativ cu referință la anexa la situațiile financiare, în care mai detaliat se prezintă motivele revizuirii situațiilor financiare prezentate și/sau publicate anterior, precum și cu referință la raportul auditorului eliberat anterior.

Dacă conducerea nu ia măsurile necesare în scopul informării despre situația creată a tuturor utilizatorilor care au primit situațiile financiare prezentate și/sau publicate anterior împreună cu raportul auditorului asupra acestora, precum și nu face revizuirea situațiilor financiare în cazurile când auditorul consideră că ele trebuie revizuite, atunci auditorul urmează să anunțe persoanele ce poartă responsabilitate de bază pentru gestiunea agentului economic că va întreprinde măsuri pentru preîntâmpinarea utilizării în viitor a raportului auditorului ca unul autentic.

8.1.3. Examinarea principiului continuității activității.

Principiul continuității activității: se bazează pe presupunerea că, într-un viitor previzibil, unitatea își continuă în mod normal activitatea, fără să intre în starea de faliment, de lichidare sau de reducere sensibilă a activității³².

Asigurarea continuității activității în cadrul entităților este descrisă de specialiști drept un proces prin care sunt identificate principalele amenințări la adresa desfășurării activității unei organizații și prin care sunt stabilite măsurile necesare pentru contracararea acestor amenințări. Obiectivul principal al acestui proces îl reprezintă continuitatea derulării activității și reducerea la minim a impactului negativ asupra entității, publicului și imaginii acesteia.

Diferite cadre de raportare financiară conțin cerințe explicită conform căreia conducerea trebuie să facă o evaluare specifică referitoare la capacitatea entității de a-și continua activitatea, precum și standarde cu privire la aspectele ce trebuie luate în considerare și prezentările care trebuie făcute în legătură cu continuitatea activității. De exemplu conform SNC situațiile financiare se întocmesc în conformitate cu principiile de bază din care și principiul *continuității activității* care prevede întocmirea situațiilor financiare pornind de la ipoteza că entitatea își va continua în mod normal funcționarea cel puțin pe o perioadă de 12 luni din data raportării fără intenția sau necesitatea de a-și lichida sau reduce în mod semnificativ activitatea³³. Aceleași SNC prevăd că în cazul în care

³² Dicționar online de contabilitate,

http://www.conta.ro/dictionar_online_Principiul%20continuitatii%20activitatii.html;

³³ SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, p. 10;

Audit financiar

situațiile financiare nu se întocmesc conform principiului continuității activității trebuie prezentată baza de întocmire a situațiilor financiare și motivul pentru care entitatea nu poate să-și continue activitatea.

De asemeni și conform IFRS ”la întocmirea situațiilor financiare, conducerea trebuie să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea, o entitate va întocmi situațiile financiare pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea, fie nu are o altă alternativă realistă decât să procedeze astfel³⁴”.

Legislația contabilă în vigoare din R. Moldova la fel prevede faptul că contabilitatea se ține conform unor principii de bază din care și principiul continuității activității³⁵.

Atunci când planifica și efectuează proceduri de audit și când evaluează rezultatele acestora, auditorul trebuie să ia în considerare adecvarea utilizării de către conducere a ipotezei de continuare a activității în întocmirii situațiilor financiare (entitate este văzută ca aptă să își continue activitatea în viitorul previzibil)³⁶.

Entitatea evaluează măsura în care este adecvată ipoteza (prezumția) continuității activității

- ✚ Atunci când entitatea a avut o activitate profitabilă în trecut și acces fără dificultăți la resurse financiare, entitatea poate ajunge la concluzia că ipoteza continuității activității este adecvată fără o analiză detaliată.
- ✚ În alte cazuri, conducerea poate fi nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care afectează profitabilitatea curentă și anticipată, graficele de rambursare a datoriilor și sursele potențiale de înlocuire a finanțării existente înainte de a fi sigură că ipoteza continuității activității este adecvată.

³⁴ IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, p. 25;

³⁵ Legea contabilității și raportării financiare nr. Nr. 287 din 15.12.2017, Monitorul Oficial nr.1 – 6 /05.01.2018, art. 6, a);

³⁶ ISA 570 Revizuit ”Principiul continuității activității” p. 1 și 2.

Audit financiar

Exemple de evenimente sau condiții care, individual sau colectiv, ar putea pune în mod semnificativ la îndoială ipoteza de continuitate a activității

Din punct de vedere financiar:

- + Datorii cu termen fix care se apropie de maturitate fără prospecte realiste de înnuire sau plată/rambursare.
- + Indicații privind retragerea suportului financiar de către creditorii.
- + Fluxuri de trezorerie operaționale negative indicate de situații.
- + Indicatori financiari cheie nefavorabili.
- + Pierderi operaționale substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor folosite pentru a genera fluxuri de trezorerie.
- + Restanțe sau întreruperea plății dividendelor.
- + Schimbarea de la tranzacții cu furnizorii bazate pe credit la tranzacții cu plata la livrare.

Din punct de vedere operațional:

- + *Intențiile conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta operațiunile.*
- + *Pierderea persoanelor cheie din conducere fără a avea înlocuitor.*
- + *Pierderea unei piețe majore, a unui/unor clienți cheie, sau a furnizorului(lor) principal(i).*
- + *Dificultăți legate de forța de muncă.*
- + *Apariția unui competitor (concurrent) de mare succes.*

Din alte puncte de vedere:

- + *Neconformitatea cu cerințele de capital sau cu alte cerințe statutare.*
- + *Litigii în curs împotriva entității care, dacă ar fi încheiate cu succes, ar putea rezulta în revendicări pe care entitatea este puțin probabil să le poată satisface.*
- + *Schimbări ale legii, reglementărilor sau politicilor guvernamentale care se așteaptă să afecteze în mod negativ entitatea.*
- + *Catastrofe neasigurate sau insuficient asigurate atunci când se produc.*

Responsabilitățile auditorului

Responsabilitatea auditorului este aceea de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la gradul de adecvare al folosirii de către conducere a ipotezei (prezumției) de continuitate a activității în întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și de a trage concluzii dacă există o incertitudine semnificativă privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Obiectivele auditorului

- + ***Să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind gradul de adecvare al aplicării ipotezei de continuitate a activității de către conducere în întocmirea situațiilor financiare;***
- + ***Să tragă concluzii, în baza probelor de audit obținute, cu privire la existența unei incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea; și***
- + ***Să determine implicațiile pentru raportul de audit.***

Aprecierea auditorului cu privire la evaluarea conducerii și analiza de justificare

- + Dacă există antecedente privind operațiuni profitabile și un acces facil la resurse financiare (iar evaluarea conducerii a fost fără o analiză detaliată) – aprecierea auditorului ar putea fi făcută fără efectuarea unor proceduri detaliate de evaluare;
- + În alte circumstanțe, aprecierea evaluării conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea include o evaluare a procesului urmat de conducere pentru a-și face evaluarea, a ipotezelor pe care se bazează evaluarea, a planurilor de acțiune viitoare ale conducerii și a măsurii în care planurile conducerii sunt realizabile în circumstanțele date.

Audit financiar

Perioada acoperită de evaluarea conducerii

Majoritatea cadrelor de raportare financiară care solicită o evaluare explicită din partea conducerii specifică perioada pentru care conducerea trebuie să ia în considerare toate informațiile disponibile. De exemplu, IAS 1 definește aceasta ca o ”perioadă care ar trebui să fie cel puțin, dar nu limitată la 12 luni de la finalul perioadei de raportare”.

Perioada de după evaluarea conducerii

- ✚ Auditorul rămâne atent la posibilitatea existenței unor evenimente cunoscute, programate sau de alt tip, sau condiții care vor apărea după perioada de evaluare folosită de conducere, care ar putea pune în discuție gradul de adecvare al folosirii de către conducere a ipotezei de continuitate a activității în întocmirea situațiilor financiare;

- ✚ În afara interviuării conducerii, auditorul nu are o responsabilitate privind efectuarea oricăror alte proceduri de audit în vederea identificării evenimentelor sau condițiilor care ar putea pune în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea după perioada evaluată de conducere.

Proceduri de audit suplimentare atunci când se identifică evenimente sau condiții ce pun la îndoială principiul continuității activității

- ✚ Acolo unde conducerea nu a efectuat încă o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea, o cerere adresată conducerii de a face această evaluare;

- ✚ Evaluarea planurilor conducerii privind acțiunile viitoare în legătură cu evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea, a măsurii în care rezultatul acestor planuri poate îmbunătăți situația și a măsurii în care planurile conducerii sunt realizabile în circumstanțele date;

- ✚ Acolo unde entitatea a întocmit o previziune a fluxului de trezorerie și analiza previziunii este un factor semnificativ: Evaluarea credibilității informațiilor generate; și determinarea existenței unei baze adecvate pentru ipotezele care stau la baza previziunii;

- ✚ Luarea în considerare a măsurii în care au devenit disponibile fapte sau informații suplimentare de la data la care conducerea și-a făcut evaluarea;

- ✚ **Solicitarea de declarații scrise din partea conducerii** și, acolo unde este cazul, de la persoanele responsabile cu guvernarea, privind planurile lor de acțiune viitoare și fezabilitatea acestor planuri.

Concluziile auditului și raportarea

În baza probelor de audit obținute, auditorul trebuie să concluzioneze dacă, în conformitate cu raționamentul său, există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care, individual sau colectiv, ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea.

O incertitudine semnificativă există atunci când magnitudinea impactului său posibil și probabilitatea ca aceasta să aibă loc sunt de asemenea natură încât, conform raționamentului auditorului, prezentarea adecvată a naturii și implicațiilor incertitudinii este necesară pentru:

- ✚ Prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în cazul unui cadru de prezentare fidelă;

- ✚ Ca situațiile financiare să nu inducă în eroare, în cazul unui cadru de conformitate.

Folosirea ipotezei de continuitate a activității este adecvată dar există o incertitudine semnificativă

1. Dacă se face o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative în situațiile financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată și să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul său pentru a:

- a) Sublinia existența unei incertitudini semnificative legate de un eveniment sau condiție care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea; și
- b) Atrage atenția asupra notei la situațiile financiare care prezintă aceste aspecte.

✚ **Exemplu de paragraf de evidențiere a unor aspecte:**

Fără a modifica opinia noastră, atragem atenția asupra Notei X din situațiile financiare, care indică faptul că Compania a înregistrat o pierdere netă de ZZZ în cursul anului încheiat la 31 decembrie 202X și, începând cu acea dată, valoarea activelor nete ale Companiei este mai mică decât capitalul social cu suma de YYY. Aceste condiții, împreună cu alte aspecte prezentate în Nota X, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea.

2. Dacă nu se face o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative în situațiile financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705.

✚ **Exemplu de bază pentru opinia cu rezerve:**

Contractul de credit al Companiei expiră, iar sumele datorate sunt scadente la data de 19 aprilie 202X+1. Compania nu a putut renegocia un nou credit sau obține o refinanțare, iar resursele financiare de care dispune Compania nu-i permit să restituie creditul la data scadentă. Această situație indică existența unei incertitudini semnificative care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea Companiei de a-și continua activitatea și, ca urmare, Compania ar putea să se afle în imposibilitatea de a-și valorifica activele și achita datoriile în cursul normal al activității. Situațiile financiare (inclusiv notele explicative la acestea) nu prezintă pe deplin acest fapt.

Opinie cu rezerve:

În opinia noastră, cu excepția prezentării incomplete a informațiilor la care se face referire în paragraful privind Baza pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau „oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la”) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 202X, (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu...

✚ **Exemplu de bază pentru opinia contrară:**

Acordurile de finanțare ale Companiei au expirat și suma datorată era scadentă la data de 31 decembrie 202X. Compania nu a putut renegocia finanțarea sau obține o refinanțare și ia în considerare declararea falimentului. Aceste evenimente indică o incertitudine semnificativă care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea Companiei de a-și continua activitatea și, ca urmare, Compania ar putea să se afle în imposibilitatea de a-și valorifica activele și de a-și achita datoriile în cursul normal al activității. Situațiile financiare (inclusiv notele explicative la acestea) nu prezintă acest aspect.

Opinie contrară:

În opinia noastră, datorită omiterii informației menționate în paragraful Bază pentru opinia contrară, situațiile financiare nu prezintă în mod fidel (sau „oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la”) poziția financiară a Companiei la data de 31 decembrie 202X, (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu ...

Folosirea ipotezei de continuitate a activității este inadecvată

1. **Dacă situațiile financiare** au fost întocmite având la bază principiul continuității activității, dar conform raționamentului auditorului, folosirea de către conducere a ipotezei de continuitate a activității în situațiile financiare nu este adecvată, auditorul trebuie să exprime o opinie contrară.
2. Dacă conducerii entității i se cere, sau aceasta alege, să întocmească situații financiare când folosirea ipotezei de continuitate a activității este inadecvată în circumstanțele date, situațiile financiare sunt întocmite pe o bază alternativă (de exemplu, pe baza valorilor de lichidare).

Auditorul poate fi în măsură să efectueze un audit al acelor situații financiare cu condiția ca auditorul să determine că baza alternativă constituie un cadru de raportare financiară adecvat în circumstanțele date. Auditorul poate fi în măsură să exprime o opinie nemodificată cu privire la acele situații financiare, cu condiția să existe o prezentare corespunzătoare în cadrul acestora, dar ar putea considera adecvat sau necesar să includă un Paragraf de evidențiere a altor aspecte în raportul auditorului prin care să atragă atenția utilizatorilor asupra acelei baze alternative și a motivelor folosirii sale.

Conducerea nu este dispusă să efectueze sau să își extindă evaluarea

În anumite circumstanțe, auditorul ar putea considera că este necesar să ceară conducerii să efectueze sau să își extindă evaluarea. Dacă conducerea nu dorește să facă acest lucru, o opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii în raportul auditorului ar putea fi adecvate, deoarece s-ar putea să nu fie posibil ca auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind folosirea ipotezei de continuitate a activității în întocmirea situațiilor financiare, ca de exemplu probe privind existența planurilor pe care conducerea le-a implementat sau existența altor factori justificativi.

8.2. Perfectarea rezultatelor auditului.

8.2.1. Informarea aspectelor de audit persoanelor însărcinate cu governanța agentului economic.

Auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu governanța agentului economic, aspectele de audit care prezintă interes pentru conducere și care au apărut în procesul exercitării auditului situațiilor financiare, adică numai acele aspecte care au atras atenția auditorului în urma exercitării auditului.

Persoanele însărcinate cu governanța poartă, de regulă, responsabilitate pentru:

- asigurarea realizării de către agentul economic a obiectivelor sale;
- situațiile financiare; și
- prezentarea situațiilor părților cointeresate.

În scrisoarea de misiune pot fi incluse de asemenea următoarele puncte:

- indicarea formei de comunicare asupra aspectelor de audit care prezintă interes pentru persoanele autorizate;

Audit financiar

- enumerarea persoanelor autorizate cărora li se va transmite asemenea informație;
- enumerarea aspectelor concrete de audit care prezintă interes pentru persoanele autorizate și care au fost convenite de a fi comunicate.

De regulă, *aspectele cele mai semnificative includ:*

- abordarea generală a auditului și domeniul de efectuare a auditului, inclusiv orice restricții așteptate sau cerințe suplimentare;
- alegerea sau modificarea esențială a politicii de contabilitate, precum și modificările în practicile de contabilitate ce au sau pot avea o influență semnificativă asupra situațiilor financiare ale agentului economic;
- influența potențială asupra situațiilor financiare a oricăror riscuri și factori de influență externă considerabili, cum ar fi, acțiunile în organele de justiție care trebuie dezvăluite în situațiile financiare;
- corectările propuse de către auditor indiferent de faptul reflectării lor în situațiile financiare ale agentului economic, care au sau pot avea o influență considerabilă asupra situațiilor financiare ale agentului economic;
- incertitudinile semnificative asupra evenimentelor și condițiilor care pot provoca dubii în privința capacității funcționării agentului economic în conformitate cu principiul continuității activității;
- dezacordul cu conducerea agentului economic privind aspectele de audit care în mod separat sau cumulate pot fi semnificative pentru situațiile financiare ale agentului economic sau pentru raportul auditorului.

Auditorul *trebuie să informeze la timp* despre aspectele de audit care prezintă interes pentru persoanele autorizate. Acest fapt dă posibilitate persoanelor autorizate responsabile de conducerea agentului economic să întreprindă acțiuni corespunzătoare.

Informarea de către auditor a persoanelor însărcinate cu guvernarea agentului economic poate fi efectuată sub formă verbală sau scrisă.

Auditorul *trebuie să asigure respectarea confidențialității comunicării aspectelor de audit* persoanelor autorizate responsabile de conducerea agentului economic, cu excepția cazurilor specifice când există autorizări corespunzătoare și concrete, precum și când divulgarea este prevăzută de actele legislative și normative sau există obligații profesionale sau juridice de dezvăluire a informației.

8.2.2. Elementele (conținutul) raportului auditorului

Raportul auditorului trebuie să conțină opinia acestuia, clar exprimată, sub formă scrisă, privind situațiile financiare în ansamblu. Pentru exprimarea opiniei asupra situațiilor financiare auditorul trebuie să verifice și să evalueze concluziile formulate în baza probelor de audit obținute.

Raportul auditorului, trebuie să conțină elemente fundamentale în următoarea succesiune:

1. Titlul. Raportul auditorului trebuie să conțină un titlu corespunzător. Un titlu care să indice faptul că raportul este raportul unui auditor independent, de exemplu, „**Raportul auditorului independent**,” pentru a deosebi raportul auditorului de rapoartele care pot fi întocmite de alte persoane, cum ar fi angajații agentului economic, consiliul director sau alți auditori (organizații de audit), care nu urmează neapărat să respecte aceleași cerințe ale conduitei profesionale, ca cele înaintate auditorului independent la auditul situațiilor financiare.

2. Destinatarul. Raportul auditorului trebuie să conțină informația despre destinatar, căruia, conform condițiilor misiunii de exercitare a auditului și cerințelor legislației în vigoare, este adresat raportul auditorului. Raportul, de regulă, este adresat sau acționarilor, sau consiliului director al agentului economic, ale cărui situații financiare au fost auditate.

3. Opinia auditorului. Raportul auditorului trebuie să conțină opinia clar exprimată a auditorului referitoare la faptul dacă situațiile financiare prezentate oferă o ” imagine corectă și fidelă” sau ” prezintă fidel din toate punctele de vedere semnificative”.

Opinia auditorului acoperă setul complet de situații financiare, așa cum este definit de cadrul de raportare financiară aplicabil, conform SNC acestea pot include: bilanțul, situația de profit și pierdere, o situație a modificărilor capitalurilor proprii (după caz) și o situație a fluxurilor de trezorerie (după caz), precum și nota explicativă și alte informații suplimentare pot fi considerate parte integrantă a situațiilor financiare. Entitățile de interes public și alte entități care aplică IFRS întocmesc situații financiare conform standardelor respective.

4. Baza pentru opinie. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune care urmează imediat secțiunii ”Opinie”, cu titlul ”Bază pentru opinie”, care:

a) Precizează că auditul a fost realizat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit;

b) Face referire la secțiunea din raportul auditorului care descrie responsabilitățile auditorului în baza ISA-urilor;

Audit financiar

c) Include o declarație prin care se precizează că auditorul este independent față de entitate, în conformitate cu cerințele etice relevante referitoare la audit, și că auditorul și-a îndeplinit toate responsabilitățile etice în conformitate cu aceste cerințe;

d) Precizează dacă auditorul consideră că probele de audit pe care le-a obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia auditorului.

5. Continuitatea activității. Acolo unde este cazul, auditorul trebuie să raporteze în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).

6. Aspectele cheie de audit. Pentru auditurile unor seturi complete de situații financiare cu scop general, aparținând unor entități care aplică IFRS (entități de interes public), auditorul trebuie să comunice în raportul auditorului aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

Aspectele cheie ale auditului (Key Audit Matters sau “KAM”) sunt acele aspecte selectate din cele comunicate persoanelor responsabile cu guvernarea și care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare însemnătate în auditarea situațiilor financiare ale perioadei curente.

7. Alte informații. În raportul său auditorul trebuie (după caz) să facă referire și la alte informații. Informații, fie acestea financiare sau nefinanciare (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea), incluse în raportul anual al unei entități. Raportul anual al unei entități poate fi un document individual sau o combinație de documente care servesc aceluiași scop. (De ex. Raportul conducerii, Raportul comisiei de cenzori, Raportul auditorului intern, etc.)

8. Responsabilitatea conducerii (persoanelor însărcinate cu guvernarea) pentru situațiile financiare. Această secțiune din raportul auditorului descrie responsabilitățile acelor persoane din cadrul entității auditate care sunt responsabile de întocmirea situațiilor financiare.

Această secțiune a raportului auditorului trebuie să descrie responsabilitatea conducerii pentru:

a) Întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și

Audit financiar

- b) Aprecierea capacității entității de a-și continua activitatea și a măsurii în care este adecvată utilizarea contabilității pe baza principiului continuității activității, precum și pentru prezentarea, dacă este cazul, a aspectelor referitoare la continuitatea activității.

9. Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare.

Această secțiune a raportului auditorului trebuie:

- a) Să precizeze că obiectivele auditorului constau în:
- i. Obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și
 - ii. Emiterea raportului auditorului care include opinia auditorului.
- b) Să precizeze că asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar că nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există; și
- c) Să precizeze că denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și:
- i. Fie să descrie că ele sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare; fie
 - ii. Să ofere o definiție sau o descriere a pragului de semnificație, conform cadrului aplicabil de raportare financiară.

Secțiunea din raportul auditorului Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare trebuie, de asemenea:

- a) Să precizeze că auditorul, ca parte a unui audit în conformitate cu ISA-urile, exercită raționamentul profesional și menține scepticismul profesional pe parcursul auditului; și
- b) Să descrie un audit, precizând că responsabilitățile auditorului sunt:
- i. Să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare; să proiecteze și să execute proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri; și să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia auditorului. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât cel de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de eroare, deoarece fraudă poate presupune înțelegeri secrete, fals, omisiuni intenționate, declarații false și evitarea controlului intern.

Audit financiar

- ii. Să înțeleagă controlul intern relevant pentru audit, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar fără a avea scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al entității.
- iii. Să evalueze gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente realizate de către conducere.
- iv. Să formuleze o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a principiului continuității activității și, pe baza probelor de audit obținute, să determine dacă există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- v. Concluziile auditorului se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului.

10. Numele auditorului/ partenerului de misiune. Numele auditorului/partenerului de misiune trebuie inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare duce la o amenințare serioasă la adresa securității personale.

11. Semnătura auditorului. Semnătura auditorului este fie în numele firmei de audit, fie în numele personal al auditorului, fie în ambele nume, potrivit cerinței din jurisdicția respectivă.

12. Adresa auditorului. Raportul auditorului trebuie să specifice locul din jurisdicția în care auditorul își desfășoară activitatea.

13. Data întocmirii raportului auditorului. Data raportului auditorului informează utilizatorul că auditorul a luat în considerare efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată.

8.2.3. Tipurile de opinii din rapoartul auditorului.

În funcție de constatările făcute și împrejurările în care s-a efectuat auditarea situațiilor financiare, opinia poate fi standard (nemodificată) și modificată.

Raportul auditorului cu opinie nemodificată se exprimă în cazul când auditorul conchide că situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă) cu privire la situația financiară a agentului economic,

Audit financiar

rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu și fluxul mijloacelor bănești ale acestuia în conformitate cu cerințele stabilite.

Opinia nemodificată, de asemenea, indică în mod indirect, că orice schimbări a principiilor sau metodelor contabilității aplicate și consecințele rezultate din acestea sunt stabilite și dezvăluite în mod corespunzător în situațiile financiare.

Exemplu de exprimare a opiniei nemodificate:

În opinia noastră, situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 201X, și (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau în conformitate cu SNC. (Situațiile financiare, de asemenea, corespund cerințelor...).

Raportul de audit modificat. se întocmește în cazurile în care există:

1. Aspecte ce nu influențează opinia auditorului. În acest caz în raport pe lângă opinia nemodificată se include un paragraf explicativ suplimentar. Auditorul trebuie să examineze necesitatea modificării raportului auditorului adăugînd paragraful explicativ, în cazul existenței unei incertitudini considerabile (pe lângă problema referitoare la principiul continuității activității), soluționarea căreia depinde de evenimentele viitoare și care poate influența situațiile financiare ale agentului economic.

Exemplu de paragraf: *“Fără a limita opinia noastră, vă atragem atenția asupra notei la situațiile financiare. Agentul economic (denumirea) a suportat pierderi nete în mărime de X lei pentru anul expirat la 31 decembrie 201X, și la această dată datoriile pe termen scurt ale agentului economic depășeau activele curente ale acestuia cu X lei, iar suma totală a datoriilor a depășit suma totală a activelor cu X lei. Acești factori, împreună cu alte circumstanțe prezentate în continuare în nota duc la apariția dubiilor considerabile cu privire la posibilitatea agentului economic de a continua activitatea în corespundere cu principiul continuității activității”.*

2. Aspecte ce influențează opinia auditorului. Atunci când auditorul modifică opinia asupra situațiilor financiare, acesta trebuie, să modifice subtitlul ”Baza pentru opinie” și să utilizeze titlul „Bază pentru opinia cu rezerve”, „Bază pentru opinia contrară” sau „Bază pentru imposibilitatea exprimării unei opinii”, așa cum este corespunzător.

În acest caz auditorul exprimă:

Audit financiar

A. **Opinia cu rezerve** se exprimă în cazurile când auditorul ajunge la concluzia că nu poate fi exprimată o opinie fără rezerve, dar, totodată, influența dezacordurilor cu conducerea agentului economic sau limitării sferei de aplicare a auditului nu este atât de semnificativă și atotcuprinzătoare, încât să conducă la exprimarea opiniei contrare sau la imposibilitatea de exprimare a opiniei. Opinia cu rezerve trebuie să conțină expresia “cu excepția” influenței aspectelor la care se referă limitarea. Exemplu de **opinie cu rezerve**:

Am auditat situațiile financiare ale entității ABC, care cuprind bilanțul, situația de profit și pierdere, o situație a modificărilor capitalurilor proprii (după caz) și o situație a fluxurilor de trezorerie (după caz), precum și nota explicativă de 31 decembrie 20XX, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectului descris în secțiunea ”Baza pentru opinia cu rezerve” din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei la data de 31 decembrie 20XX, și (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu SNC/IFRS.

Baza pentru opinia cu rezerve

Stocurile Companiei sunt înregistrate în situația poziției financiare la xxx. Entitatea nu a evaluat stocurile la cea mai mică valoare dintre valoarea realizabilă netă și cost, ci le-a evaluat exclusiv la cost, ceea ce constituie o abatere de la SNC/IFRS.

Evidențele entității indică faptul că, în cazul în care conducerea ar fi evaluat stocurile la cea mai mică valoare dintre valoarea realizabilă netă și cost, ar fi fost necesară o valoare de xxx pentru a reduce valoarea contabilă a stocurilor la valoarea realizabilă netă. În consecință, costul vânzărilor ar fi crescut cu xxx, iar impozitul pe venit, venitul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și respectiv xxx.

B. **Opinia contrară** se exprimă în cazurile când influența dezacordurilor este atât de semnificativă și atotcuprinzătoare asupra situațiilor financiare, încât auditorul conchide despre neadecvarea opiniei cu rezerve pentru reflectarea denaturărilor sau naturii incomplete a situațiilor financiare. Exemplu de **opinie contrară**:

Am auditat situațiile financiare consolidate ale companiei ABC și ale filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20XX și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului

Audit financiar

încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, din cauza importanței aspectului descris în secțiunea "Baza pentru opinia contrară" din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a Grupului la data de 31 decembrie 20XX, și (la) performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza pentru opinia contrară

Așa cum este explicat la Nota X, Grupul nu a consolidat situațiile financiare ale filialei XYZ pe care Grupul a achiziționat-o în cursul anului 20XI, deoarece nu a putut constata valorile juste ale anumitor active și datorii semnificative ale filialei la data achiziției. Prin urmare, această investiție este contabilizată la cost. Conform IFRS-urilor, Compania ar fi trebuit să consolideze această filială și să contabilizeze achiziția pe baza unor valori provizorii. Dacă ar fi fost consolidată Compania XYZ, multe dintre elementele din situațiile financiare consolidate anexate ar fi fost semnificativ afectate. Efectele neconsolidării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost stabilite.

C. Imposibilitatea exprimării unei opinii se întocmește în cazurile când influența posibilă a limitării sferei de aplicare a auditului (incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate) este atât de semnificativă și atotcuprinzătoare, încât auditorul nu poate obține dovezi de audit suficiente și adecvate, și astfel nu poate exprima opinie asupra situațiilor financiare. Paragraful opiniei se prezintă astfel:

Am auditat situațiile financiare ale entității ABC, care cuprind bilanțul, situația de profit și pierdere, o situație a modificărilor capitalurilor proprii (după caz) și o situație a fluxurilor de trezorerie (după caz), precum și nota explicativă de 31 decembrie 20XX, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

Nu exprimăm nicio opinie cu privire la situațiile financiare anexate. Din cauza importanței aspectului descris în secțiunea Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii din raportul nostru, nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare consolidate.

Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii.

Audit financiar

Din motivul limitării entității cu privire la inventarierea activelor/accesului la documente, registre, înregistrări contabile/accesului la discuțiile la persoane cheie din cadrul entității nu putem obține probe suficiente și adecvate cu privire la aprecierea situațiilor financiare. Efectele limitării nu le cunoaștem.

În toate cazurile care necesită abateri de la exprimarea opiniei fără rezerve, raportul auditorului trebuie să conțină o prezentare clară a tuturor motivelor principale și, în măsura posibilităților, aprecierea cantitativă a eventualei influențe a acestor motive asupra situațiilor financiare.

Auditorul este în drept să expună opinie cu rezerve sau contrară pentru următoarele cazuri de dezacorduri cu conducerea agentului economic:

- 1) Dacă auditorul conchide că fiecare fraudă sau eroare are o influență semnificativă asupra situațiilor financiare și nu a fost reflectată în mod corespunzător sau corectată în situațiile financiare;
- 2) Dacă auditorul conchide că nerespectarea cerințelor actelor legislative și normative are o influență semnificativă asupra situațiilor financiare și nu a fost reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare;
- 3) Dacă influența denaturărilor, conținute în soldurile inițiale eronând semnificativ autenticitatea situațiilor financiare ale perioadei auditate, nu este înregistrată și dezvăluită în mod corespunzător;
- 4) Dacă permanența politicii de contabilitate referitoare la soldurile inițiale ale perioadei auditate nu a fost respectată și dacă modificările în politica de contabilitate nu a fost luată în considerare și dezvăluită în mod corespunzător;
- 5) dacă conducerea agentului economic nu corectează situațiile financiare în cazurile când auditorul consideră că corectarea este necesară iar raportul auditorului nu a fost eliberat agentului economic;
- 6) dacă n-a fost efectuată dezvăluirea necesară a informației aferentă planurilor conducerii privind acțiunile viitoare;
- 7) dacă în situațiile financiare n-au fost efectuate dezvăluiri adecvate a principalelor circumstanțe în baza cărora apar îndoieli semnificative privind capacitatea agentului economic de a continua activitatea sa într-un viitor previzibil.
- 8) Dacă în baza procedurilor aplicate și în conformitate cu informația obținută auditorul a ajuns la concluzia că agentul economic nu este capabil să-și continue activitatea în viitorul

Audit financiar

previzibil, în timp ce situațiile financiare nu dezvăluie acest fapt. Pentru astfel de caz auditorul trebuie să exprime opinia contrară.

Auditorul are dreptul să exprime opinie cu rezerve sau să refuze exprimarea opiniei (în cazul imposibilității exprimării opiniei) sale pentru următoarele cazuri de limitare a sferei de aplicare a auditului:

- 1) Dacă conducerea agentului economic împiedică auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate în scopul constatării, dacă fraudă sau eroarea care posibil sau cu adevărat a avut loc, poate fi semnificativă pentru situațiile financiare;
- 2) Dacă conducerea agentului economic împiedică auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate în scopul constatării, dacă nerespectarea cerințelor actelor legislative și normative ce posibil sau cu adevărat a avut loc, pot influența semnificativ asupra situațiilor financiare;
- 3) Dacă auditorul determină că riscul de nedetectare privind aspectul calitativ al situațiilor financiare referitor la careva sold semnificativ al contului sau referitor la careva grup de tranzacții semnificativ nu poate fi redus la un nivel scăzut acceptabil;
- 4) Dacă nu pot fi obținute probe de audit suficiente și adecvate cu privire la dubiile considerabile legate de careva aspect calitativ semnificativ al situațiilor financiare;
- 5) În cazul când conducerea refuză să prezinte informația solicitată de auditor, considerată importantă la formularea opiniei de audit cu privire la autenticitatea situațiilor financiare;
- 6) Dacă auditorul principal consideră că sunt necesare rezultatele controlului efectuat de auditorul predecesor, în condițiile când nu pot fi utilizate alte procedee sau cele aplicate sunt insuficiente pentru obținerea informației despre soldurile inițiale sau tranzacțiile din perioada de gestiune precedentă;
- 7) Dacă conducerea refuză să dea auditorului permisiunea de a comunica cu juriștii agentului economic.

Audit financiar

BIBLIOGRAFIE:

I. ACTE NORMATIVE.

- 1.1. *Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017. În Monitorul Oficial Nr. 7-17, din 12.01.2018;*
- 1.2. *Legea contabilității și raportării financiare, Nr. 287 din 15-12-2017. În Monitorul Oficial Nr. 1-6, din 05-01-2018;*
- 1.3. *Hotărârea de Guvern Nr. 180 din 23.03.2012 privind aplicarea Standardelor de audit și Codului etic pe teritoriul Republicii Moldova, În Monitorul Oficial Nr. 60-62, din 30.03.2012;*
- 1.4. *Hotărârea de Guvern Nr. 807 din 20.08.2018 pentru aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului, În Monitorul Oficial Nr. 321-332, din 24.08.2018;*
- 1.5. *Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 64 din 14.06.2012 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic, În Monitorul Oficial Nr. 177-180, din 24.08.2012;*
- 1.6. *Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 62 din 13.05.2014 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit, În Monitorul Oficial Nr. 134-141, din 30.05.2014;*
- 1.7. *Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 113 din 05.08.2016 cu privire la acceptarea și publicarea Cadrului pentru calitatea auditului: elemente-cheie care alcătuiesc un mediu pentru calitatea auditului, În Monitorul Oficial Nr. 265-276, din 19.08.2016;*
- 1.8. *Decizia Consiliului de supraveghere publică a auditului Nr. 15 din 06-08-2019 privind aprobarea Normelor de pregătire profesională a stagiarilor în audit, în Monitorul Oficial Nr. 256-259, din 16-08-2019;*
- 1.9. *Decizia Consiliului de supraveghere publică a auditului Nr. 16 din 14-08-2019 privind aprobarea Regulamentului cu privire la certificarea auditorilor, în Monitorul Oficial Nr. 269-272, din 30-08-2019;*
- 1.10. *Decizia Consiliului de supraveghere publică a auditului Nr. 17 din 14-08-2019 privind aprobarea Regulamentului privind controlul extern al calității auditului, în Monitorul Oficial Nr. 274-278, din 06-09-2019;*
- 1.11. *Standardele Naționale de Contabilitate, Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013, în Monitorul Oficial Nr. 177-181, din 16.08.2013;*

- 1.12. *Standardele Naționale de Audit intern*, Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 153 din 12.09.2018, în Monitorul Oficial Nr. 400-409, din 26-10-2018.

II. MANUALE, MONOGRAFII, LUCRĂRI DIDACTICE, BROȘURI

- 2.1. *Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, Ediția 2018 © 2020, al International Federation of Accountants (IFAC), ISBN pentru ediția în limba română: 978-606-580-113-4;
- 2.2. *Manualul privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili*, Ediția 2018 © 2019 al International Federation of Accountants (IFAC), ISBN pentru ediția în limba română: 978-606-580-105-9;
- 2.3. Arens, A.A., Loebbecke, J.K., *Audit, o abordare integrală*, Ed., ARC, Chișinău 2003, traducere, ISBN 9975-61-290-3;
- 2.4. Bodarev P., *Auditul financiar*, Chișinău 2003, ISBN: 9975-9544-2-1;
- 2.5. Cauș L., Iachimovschi A., Ratcov M. Note de curs la disciplina „Auditul intern”. Chișinău: „Tipografia Centrală”, 2014, 108 p. ISBN 978-9975-53-382-9.
- 2.6. Grand, B., Verdalle, B., *Audit comptable et financier*, Ed. Economica, Paris, 1999, ISBN 2-7178-3854-6;
- 2.7. Iachimovschi A. Organizarea activității de audit. Chișinău: ASEM, Editura „Tipogr. Reclama” 2011,. ISBN 978-9975-79-979-8.
- 2.8. Menu M. *Audit financiar*, Editura Tehnica-Info, Chișinău 2009, ISBN: 978-9975-63-182-2;
- 2.9. Oprean I., *Auditarea situațiilor financiare*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2010, ISBN 978-973-751-445-4;
- 2.10. Pereș C., *Proceduri de control și audit*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013, ISBN 978-973-757-864-8;
- 2.11. Raffegaue, J., Dufils, P., Ménonville, D., *L’audit financier*, Presses Universitaires de France, 1994, ISBN: 2-1304-6065-8;
- 2.12. Лапицкая Л., *Аудит, учебное пособие*, Кишинэу 2015, МЭА, ISBN: 978-9975-75-730-0;
- 2.13. Рогуленко Т.М., *Аудит*, Издательство «Юрайт», Москва 2016, ISBN: 978-5-9916-2877-8;
- 2.14. Федоренко И.В., *Аудит: расширяем границы науки (теория и методология)*, Издательство Инфра-М, 2016, ISBN: 978-5-16-006575-5.

III. ARTICOLE DIN EDIȚII PERIODICE

- 3.1. Grumeza D., Iachimovschi A., *Materiality in audit of financial statements under different aspects*. Culegere de lucrări științifice ale Conferinței Științific Internațional ”Competitivitate și Inovare în economia cunoașterii”, Ediția a XXI-a 27-28 septembrie 2019, Chișinău e-ISBN 978-9975-75-968-7;
- 3.2. Iachimovschi A., Grumeza D., *Aspecte conceptuale privind bunele practici internaționale de monitorizare a auditului situațiilor financiare*, Culegere de lucrări științifice ale Conferinței Științific Internațional ”Competitivitate și Inovare în economia cunoașterii”, Ediția a XXI-a 27-28 septembrie 2019, Chișinău e-ISBN 978-9975-75-968-7;
- 3.3. Grumeza D., Iachimovschi A., *Particularitățile auditului operațiunilor de spălare a banilor*. Conferința Științifică Internațională Ediția a VIII-a, „EDUCAȚIA CONTABILĂ ȘI CONTABILITATEA ÎN SOCIETATEA DIGITALĂ” ASEM, 4-5 aprilie 2019;
- 3.4. Iachimovschi A., Grumeza D. *Sistemul de asigurare a calității în condițiile actuale*. Conferința Științifică Internațională Ediția a VIII-a, „EDUCAȚIA CONTABILĂ ȘI CONTABILITATEA ÎN SOCIETATEA DIGITALĂ” ASEM, 4-5 aprilie 2019;
- 3.5. Iachimovschi A., Grumeza D. *Particularitățile controlului calității misiunilor de auditare ale elementelor individuale ale situațiilor financiare*. Conferința Științifică Internațională ediția a XXII-a „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii” ASEM, 25-26 septembrie 2020.

DOSARUL MISIUNII DE AUDIT

PROCEDURA DE AUDIT PA-01 „CONVENIREA ASUPRA TERMENELOR MISIUNILOR DE AUDIT”

Scrisoarea misiunii de audit

În atenția Consiliului de
Administrație sau
reprezentanților conducerii
superioare

_____ (denumirea entității auditate)

Obiectivul și domeniul de aplicare a auditului

Dvs. ne-ați solicitat auditul situațiilor financiare ale Societății pe Acțiuni (SRL, etc.) „XXX” (“Entitatea”), care conțin bilanțul, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de numerar, precum și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative pentru exercițiul încheiat la situația din 31.12.20XY.

Avem plăcerea să vă confirmăm acceptul nostru și înțelegerea cu privire la misiunea de audit prin intermediul acestei scrisori. Auditul nostru va fi efectuat cu scopul îndeplinirii obiectivului de a ne exprima o opinie cu privire la situațiile financiare.

Prezenta scrisoare include următoarele secțiuni:

1. Responsabilitatea auditorului;
2. Responsabilitatea conducerii entității;
3. Raportarea;
4. Onorarii/Taxe;
5. Confirmarea.

1. Responsabilitatea auditorului

Noi (echipa de audit) ne vom efectua auditul în conformitate _____ . Aceste _____ cer să respectăm cerințele etice și să planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține asigurări rezonabile cu privire la faptul dacă situațiile financiare conțin denaturări semnificative. Un audit presupune efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit cu privire la sumele și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul profesional al auditorului, inclusiv evaluarea riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, fie ca urmare a fraudei, fie a erorii. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și gradul de rezonabilitate a estimărilor contabile făcute de conducere, precum și evaluarea prezentărilor generale din situațiile financiare.

Audit financiar

Datorită limitărilor inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat în mod corect și efectuat în conformitate cu ISA-uri.

În efectuarea evaluării riscurilor am considerat controlul intern a fi relevant pentru pregătirea de către entitate a situațiilor financiare și pentru a proiecta proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității. Totuși, vă vom comunica în scris orice deficiențe semnificative în controlul intern relevante pentru auditul situațiilor financiare pe care le vom identifica pe parcursul auditului.

Standardele Internaționale de Audit (cu ultimele modificări), Codul etic pentru profesioniștii contabili („Codul IFAC”) al Federației Internaționale a Contabililor și Legea nr. _____, înaintea cerințe față de noi pentru a ne oferi o asigurare rezonabilă ca firma noastră și personalul se conformează cerințelor relevante de etică și independență, care includ:

- _____;
- _____;
- _____;
- _____;
- _____; și
- _____.

În cazul în care pe viitor vor apărea probleme care pot genera amenințări cu privire la respectarea de către noi a cerințelor relevante de etică, vom solicita consultări cu Dvs cu privire la condițiile/limitările care stau la baza acestor amenințări.

Cu scopul de a proteja independența noastră față de entitate și angajații ei, vom solicita informații de la Dvs cu privire la eventuale schimbări în structura entității, numele acționarilor/proprietarilor beneficiari direcți sau indirecți, persoanele însărcinate cu guvernanta, precum și persoanele afiliate entității, alte companii/instituții/organizații relevante în relații de afaceri sau alte genuri de activități cu entitatea Dvs.

Vom emite o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar în baza probelor de audit dobândite se va examina măsura în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile care ar putea pune la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității entității.

Noi ne vom planifica auditul în corespundere cu prevederile Standardului Internațional de Audit _____ “_____” astfel, încât să desfășurăm activitatea noastră într-o manieră eficientă. De asemenea, avem responsabilitatea de a evalua prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare la

Audit financiar

nivel general, inclusiv prezentarea informațiilor și măsura în care situațiile financiare oferă o prezentare fidelă a tranzacțiilor și a evenimentelor avute la bază.

2. Responsabilitatea conducerii „XXX” SA

Auditul nostru va fi efectuat în baza faptului că conducerea „XXX” SA ia la cunoștință și înțelege faptul că au responsabilitatea:

- 1) Pentru pregătirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu SNC/IFRS, Legea _____;
- 2) Pentru un asemenea control intern pe care conducerea îl consideră a fi necesar pentru a face posibilă pregătirea situațiilor financiare care să nu conțină denaturări semnificative, fie ele ca urmare a fraudei, fie a erorii; și
- 3) Să ne ofere:
 - a) O schiță a situațiilor financiare, a *Raportului conducerii (pentru entități de interes public, mari și mijlocii!!!)* și orice altă informație însoțitoare, la timp, pentru a ne permite să încheiem auditul în conformitate cu calendarul misiunii de audit planificat;
 - b) Informații cu privire la eventuale fapte cu un impact semnificativ asupra situațiilor financiare, care ar putea fi descoperite în cadrul entității Dvs. în perioada cuprinsă între data întocmirii și prezentării situațiilor financiare și data prezentării raportului auditorului;
 - c) Informații cu privire la litigiile în care este antrenată entitatea, și care pot avea un impact semnificativ asupra situațiilor financiare, precum și asupra principiului continuității activității entității Dvs.;
 - d) Acces la toate informațiile despre care conducerea știe că sunt relevante pentru pregătirea situațiilor financiare, ca de exemplu, înregistrări, documente și alte aspecte;
 - e) Informații suplimentare pe care le-am putea solicita din partea conducerii în scopul auditului;
 - f) Acces nerestricționat la persoanele din entitate de la care noi determinăm că este necesar să obținem probe de audit;

Ca parte a procesului nostru de audit, vom solicita din partea conducerii o declarație scrisă cu privire la faptul că ați îndeplinit responsabilitățile Dvs aferente întocmirii situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, inclusiv prezentarea fidelă a acestora. În adaos, vom solicita confirmări scrise legate de declarații făcute nouă în legătură cu auditul, care să susțină probele de audit relevante pentru situațiile financiare sau alte afirmații specifice din situațiile financiare.

Așteptăm cooperarea tuturor angajaților dumneavoastră pe parcursul auditului.

3. Raportarea

Raportul auditorului independent va fi întocmit conform ISA 700 (Revizuit) „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare” în limba română, care va conține următoarele secțiuni:

- _____;

Audit financiar

- _____;
- _____ (entități de interes public, entități mari, entități cotate);
- _____;
- _____;
- _____;
- _____.

Forma și conținutul raportului nostru ar putea necesita modificări, conform ISA _____ (Revizuit), „_____”, în funcție de constatările și rezultatele misiunii de audit.

Cu scopul de îndeplinire a cerințelor ISA-urilor aferente mediului de control intern și sistemului de evidență contabilă și raportare financiară, vom întocmi și remite o Scrisoare către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere cu privire la deficiențele în controlul intern pe care o să le identificăm pe parcursul auditului și care, potrivit raționamentului profesional al nostru, sunt suficient de importante pentru a vă atrage atenția.

4. Onorarii/Taxe

Onorariile noastre se bazează pe un număr de factori cum ar fi: ratele orare, complexitatea și valoarea serviciilor noastre, etc. Ratele orare individuale variază în funcție de gradul de responsabilitate implicat, și de experiența și aptitudinile necesare.

Vom expedia în adresa Dvs contul la plată pentru suma onorariului privind serviciile de audit prestate, precum și vom elibera factura fiscală aferentă în original odată cu prestarea Serviciilor, pentru efectuarea plății, în modul cum am convenit în termenii de prestare a serviciilor de audit.

Entitatea de audit „ZZZ” SRL

Administrator, auditor / partener de misiune

Nume, prenume _____

(semnătura)

Data _____

5. Confirmarea

Prin prezenta confirm că am primit un exemplar al scrisorii de misiune, precum și am luat cunoștință și acceptat în numele „XXX” SA

Director, Nume, prenume _____

(semnătura)

Data _____

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-02 „IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ”

Revizuire analitică preliminară a situațiilor financiare în procesul planificării auditului

Indicatorii	Anul raportat, 20X2			Anul precedent, 20X1		
	exemplu	var.A	var.B	exemplu	var.A	var.B
Venituri din vânzări, mln lei	250	228	277	300	270	330
Costul vânzărilor, mln lei	140	135	154	160	144	177
Profit brut, mln lei	110	103	118	140	126	154
Stocuri, mln lei	38	35	42	28	25	31
Creanțe comerciale, mln lei	62	57	71	40	37	43
Numerar, mln lei	16	14	17	38	34	41
Datorii comerciale, mln lei	32	29	35	24	22	27
Credite și împrumuturi, mln lei	20	18	22	-	-	-
Rentabilitatea vânzărilor	44% (110 / 250)			47%		
Zile de recuperare a stocurilor	99 zile (38 / 140 * 365)			64 zile		
Viteza de rotație a stocurilor	3,7 (140 / 38)			5,7		
Zile de încasare a creanțelor comerciale	91 zile (62 / 250 * 365)			49 zile		
Zile de plată a datoriilor comerciale	83 zile (32 / 140 * 365)			55 zile		
Lichiditatea curentă	2,2 (116 / 52)			4,4		
Lichiditatea absolută	1,5 ((116 - 38) / 52)			3,3		

În baza datelor din situațiile financiare ale entității auditate, sunt calculați indicatorii, care ajută auditorul la planificarea misiunii de audit și, pe baza acestor indicatori, sunt identificate riscurile de audit și vor servi ca temelie pentru a explica cum va proceda auditorul în raport cu fiecare risc în procesul de planificare a lucrărilor de audit.

Riscuri de audit și lucrări de audit planificate

Riscuri de audit	Lucrări de audit planificate
Numărul de zile pentru încasarea creanțelor comerciale au crescut de la ___ la 91 zile, iar dacă managerul va extinde semnificativ condițiile de creditare oferite clienților, acest lucru poate conduce la un risc sporit de recuperare a creanțelor, respectiv acestea pot fi supraevaluate	Extinderea testării numerarului din încasări la sfârșitul anului, revizuirea registrului creanțelor după termen de scadență pentru evaluarea acestora
Numărul de zile pentru recuperarea stocurilor au crescut de la ___ la 99 zile, iar viteza de rotație a stocurilor a scăzut de la ___, în anul precedent, la 3,7 în anul curent, existând riscul ca stocurile să fie supraevaluate	Testarea detaliată a costului și valorii realizabile nete, examinarea stocurilor după vârstă și revizuirea acestora, pentru a stabili dacă necesită o reevaluare
Coefficienții de lichiditate au scăzut de la ___ la 2,2 și respectiv de la ___ la 1,5. În plus, soldurile de numerar s-au diminuat pe parcursul anului, există o scădere a cererii și entitatea a luat un împrumut pe termen scurt de 20 milioane lei, care trebuie rambursat	Investigarea detaliată a operațiilor de obținere a împrumutului și organizarea discuțiilor cu managerul entității privind asigurarea prezumției continuității activității
Toți indicatorii sunt în scădere semnificativă, s-a diminuat rentabilitatea vânzărilor, se constată o creștere a termenului de încasare a creanțelor și de achitare a datoriilor - toate acestea ar putea fi o dovadă referitor la dificultăți de continuare a activității	Echipa misiunii de audit ar trebui să discute cu persoanele însărcinate cu guvernanta în ce mod împrumutul pe termen scurt de 20 milioane lei va fi rambursat

Riscuri de audit și lucrări de audit planificate

Riscuri de audit	Lucrări de audit planificate

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-03 „PRAGUL DE SEMNIFICAȚIE ÎN PLANIFICAREA AUDITULUI”

PRAGUL DE SEMNIFICAȚIE

Scopul auditului: _____

Perioada auditată: _____

Elaborat: _____ Data: _____

Aprobat: _____ Data: _____

METODOLOGIA APLICĂRII VALORII PRAGULUI DE SEMNIFICAȚIE LA DETERMINAREA ERORILOR TOLERABILE

I. BAZA DE REFERINȚĂ

Valoarea pragului de semnificație, de regulă, se fixează în limitele de 0,5 % și 2% și se aplică la o bază de referință adecvată. Se recomandă următoarele baze de referință (vezi anexa A):

- a) profitul net 5-10%;
- b) activele circulante (1,0-2,0%);
- c) datoriile pe termen scurt (1,0-2,0%);
- d) total activ bilanțier (0,5-1,0%).

II. TRATAMENTUL SEMNIFICAȚIEI

În cazul în care cumulul erorilor de prezentare în situațiile financiare depășește limita maximă se consideră că aceste situații sunt denaturate semnificativă, iar sub limita minimă - se consideră că sunt denaturate nesemnificativ.

Între limitele stabilite se impune utilizarea raționamentului profesional pentru a stabili dacă denaturările au caracter semnificativ.

III. VALOAREA PRAGULUI DE SEMNIFICAȚIE

Baza de referință	Sold la 31.12.XY,	Minimă		Maximă	
		%	Suma, mln lei	%	Suma, mln lei
Profit net	2,0	5	0,1	10	0,2
Venituri din vânzări	25,0	1,0	0,25	2,0	0,5
Capital propriu	5,0	3,0	0,15	5,0	0,25
Total activ	61,3	0,5	0,3	1,0	0,6

Audit financiar

IV. UTILIZAREA RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL

Raționamentul profesional (pentru cazul în care Baza de referință e profitul net) :

- a) dacă valoarea cumulată a denaturărilor din profitul net este inferioară limitei de 0,1 mln lei, se va considera că situațiile financiare prezintă o imagine fidelă;
- b) dacă valoarea combinată a denaturărilor va depăși suma de 0,2 mln lei, atunci se consideră că situațiile financiare nu prezintă o imagine fidelă;
- a) dacă aceasta se va situa între 0,1 mln lei și 0,2 mln lei, se va impune o analiză mai riguroasă. Același proces logic se va aplica pentru fiecare dintre celelalte trei baze de referință.

IV. DETERMINAREA SUMEI TOTALE A ERORILOR TOLERABILE

În majoritatea cazurilor, valoarea pragului de semnificație se repartizează asupra conturilor bilanțiere, fiind considerată alternativa cea mai adecvată.

De exemplu, pe bază de raționament profesional, la repartizarea pragului de semnificație de 0,2 mln lei (1,0% din profitul net), se consideră că eroarea tolerabilă pentru orice cont nu poate depăși 60% din valoarea preliminară a pragului de semnificație (60% din 0,2 mln lei = 0,1 mln lei), iar suma tuturor erorilor tolerabile nu poate depăși dublul valorii preliminare a pragului de semnificație (0,2 mln lei x 2 = 0,4 mln lei).

V. EROAREA TOLERABILĂ APLICABILĂ ENTITĂȚII AUDITATE

Mii lei

Indicatori	Sold la 31.12.X4, mii lei	Eroarea tolerabilă	
		mii lei	categoria
A	I	2	3
Mijloace fixe	10 340	67	(d)
Stocuri	29 860	195	(b)
Creanțe	18 960	124	(b)
Numerar	820	5	(a)
Alte active circulante	1 360	9	(c)
<i>Total activ</i>	<i>61 340</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
Capital social și suplimentar	8 500	55	(a)
Profit nerepartizat	13 980	91	(a)
Profit net	2 040	13	(a)
Datorii comerciale	4 720	30	(e)
Datorii față de personal	1 460	10	(c)
Datorii față de proprietari	28 300	185	(a)
Alte datorii curente	2 340	15	(c)
<i>Total pasiv</i>	<i>61 340</i>	<i>X</i>	<i>X</i>

Audit financiar

0,2 mln lei x 2 = 0,4 mln lei

Descifrarea calculelelor din col.2:

67 mii lei = 10 340 mii lei : 61 340 mii lei x 400
mii lei 195 mii lei = 29 860 mii lei : 61 340 mii
lei x 400 mii lei etc.

Notă:

- (a) eroare tolerabilă nulă sau mică, contul poate fi auditat în întregime cu cheltuieli mici și nu se așteaptă descoperirea niciunei erori;
- (b) eroare tolerabilă mare, contul este mai mare și necesită o eșantionare de proporții pentru a putea fi auditat;
- (c) eroare tolerabilă mare, contul poate fi verificat cu cheltuieli mici cu ajutorul procedurilor analitice;
- (d) eroare tolerabilă redusă, întrucât cea mai mare parte a acestui sold constă în terenuri și clădiri, care au rămas neschimbate din anul precedent și nu este nevoie să fie auditate.
- (e) eroare tolerabilă moderat de mare, deoarece se așteaptă să existe un număr relativ mare de erori.

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-04 „STABILIREA STRATEGIEI GENERALE DE AUDIT”

<i>Entitatea auditată:</i> _____	Formular: III.2 – SGA
<i>Perioada exercitării auditului:</i> _____	<i>Misiunea:</i> _____

LUCĂRILE DE ELABORARE A STRATEGIEI GENERALE DE AUDIT

Nr. crt.	Elementele strategiei	Precizări
1.	<i>Caracteristicile misiunii</i>	
1.1.	Cadrul general de raportare financiară	
1.2.	Natura segmentelor de afaceri, nevoia de cunoștințe specializate	
1.3.	Moneda de raportare financiară	
1.4.	Efectul tehnologiei informației asupra procedurilor de audit, tehnici de audit asistate de calculator	
1.5.	Disponibilitatea personalului și a datelor clientului	
2.	<i>Obiectivele de raportare, plasarea în timp a auditului și natura comunicărilor</i>	
2.1.	Calendarul de raportare financiară (raportul financiar interimar, raportul financiar anual)	
2.2.	Discuția cu conducerea și cu persoanele însărcinate cu guvernanta privind așteptările legate de rapoarte și comunicări	
2.3.	Natura și plasarea în timp estimată a comunicărilor dintre membrii echipei misiunii (graficul întâlnirilor și de revizuire a activităților de audit)	
3.	<i>Factori semnificativi, activități preliminare misiunii</i>	
3.1.	Determinarea pragului de semnificație aferent soldurilor existente la data raportării privind activele, capitalul propriu, datoriile	
3.2.	Determinarea pragului de semnificație aferent veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare	
3.3.	Clasele semnificative de tranzacții, solduri și prezentări	

Audit financiar

3.4.	Domeniile în care riscul de denaturare semnificativă poate fi mai ridicat	
3.5.	Modificări semnificative ale cadrului de raportare financiară	
4.	<i>Natura, plasarea în timp și amploarea resurselor</i>	
4.1.	Componența echipei misiunii	
4.2.	Inspectorul controlului calității misiunii	
4.3.	Bugetul misiunii, perioada de exercitare	

EXTRAS AL STRATEGIEI GENERALE DE AUDIT

Entitatea auditată _____	Formular: III.2 – SGA
Perioada exercitării auditului: _____	Misiunea: <i>auditul situațiilor financiare</i>
<i>1. Caracteristicile misiunii</i>	
Cadrul general de raportare financiară _____	
Componența situațiilor financiare	_____ _____ _____ _____
Natura segmentelor de afaceri, nevoia de cunoștințe specializate	_____
Moneda de raportare financiară	_____
Efectul tehnologiei informației asupra procedurilor de audit, tehnici de audit asistate de calculator	_____ _____
Disponibilitatea personalului și a datelor clientului	_____
<i>2. Obiectivele de raportare, plasarea în timp a auditului și natura comunicărilor</i>	
Calendarul de raportare financiară	_____ _____
Așteptările conducerii legate de rapoarte și comunicări	_____ _____

Audit financiar

Graficul de revizuire a lucrărilor de audit	_____

3. Factori semnificativi, activități preliminare misiunii	
Baza de referință aplicat la determinarea pragului de semnificație funcțional, limitele aplicate %	_____

Limita superioară și inferioară a pragului de semnificație funcțional	_____

Clasele semnificative de tranzacții, solduri și prezentări pentru care riscul de denaturare semnificativă poate fi mai ridicat	_____

4. Natura, plasarea în timp și amploarea resurselor	
Componenta echipei misiunii	_____

Inspectorul controlului calității misiunii	_____

Data demarării și finalizării misiunii	_____

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-05 „ELABORAREA PLANULUI MISIUNII DE AUDIT”

<i>Entitatea auditată:</i> _____		Formular: III.3 – PMA
<i>Perioada exercitării auditului:</i> _____	<i>Misiunea:</i> _____	

PLANUL MISIUNII DE AUDIT

1. Obiectivele auditului: _____
2. Domeniile auditate: _____
3. Persoanele responsabile de domeniile auditate:

4. Membrii echipei de audit:

5. Locul efectuării auditului:

6. Compartimentele organizatorice auditate:

7. Graficul de lucru:

Nr. d/o	<i>Lucrările de audit planificate</i>	<i>Perioada/data</i>
1	Precizarea componenței echipei de audit	
2	Repartizarea lucrărilor de audit pentru fiecare auditor în funcție de calificarea profesională	
3	Instruirea membrilor echipei de audit	
4	Exercitarea auditului conform programei de audit	
5	Controlul calității lucrărilor de audit și a corectitudinii documentării acestora	
6	Explicații metodologice privind realizarea procedurilor de audit din partea conducătorului echipei de audit	
7	Perfectarea rezultatelor auditului	
8	Finisarea proiectului raportului de audit	
9	Prezentarea explicațiilor din partea entității auditate	
10	Redactarea raportului de audit	

Conducătorul echipei misiunii: _____

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-06 „ÎNȚELEGEREA NECESARĂ A CONTROLULUI INTERN AL ENTITĂȚII”

Entitatea auditată: _____	Formular: IV.1 – AF
Perioada exercitării auditului: _____	

APRECIEREA MEDIULUI DE CONTROL INTERN

Scopul auditului: _____

Perioada auditată: _____

Elaborat: _____ Data: _____

Aprobat: _____ Data: _____

A. EVALUAREA FACTORILOR CARE DETERMINĂ MEDIUL DE CONTROL INTERN

I. STILUL DE CONDUCERE

Nr. crt.	Factorii	Aprecierea mediului de control intern		
		scăzut	mediu	ridicat
1.1.	Separarea împuternicirilor și responsabilităților persoanelor din conducere	o singură persoană conduce	parțial separate	sunt clar definite
1.2.	Condițiile de remunerare ale persoanelor din conducere	neadecvate	imprecise	rezonabile
1.3.	Membrii consiliului de administrare dețin experiențe corespunzătoare în domeniile finanțelor, contabilității și controalelor	nu	cunoștințe generale	unii membri sunt licențiați
1.4.	Situațiile financiare pot fi înțelese de către conducere	nu	parțial	integral
1.5.	Atitudinea administrației față de controlul intern	pasivă	relativă	activă
1.6.	Există măsuri de protecție fizică împotriva pierderilor și sustragerilor de active, accesului neautorizat la echipamentele de calcul, programe de calculator sau înregistrări	lipsesc	există unele măsuri	există măsuri adecvate
1.7.				

Notă: răspunsul se încercuiește, masterandul va mai adăuga cel puțin încă o întrebare

Audit financiar

II. STRUCTURA ORGANIZAȚIONALĂ

Nr. crt.	Factorii	Aprecierea mediului de control intern		
		scăzut	mediu	ridicat
2.1.	Strucura organizațională corespunde mărimii și caracterului de activitate al entității	nu corespunde	parțial corespunde	este rezonabilă
2.2.	Există verificări în cadrul structurii conducerii (departamente, directori)	lipsește	verificări parțiale	sunt stabilite anumite proceduri
2.3.	Separarea funcțiilor de aprobare și executare	neadecvată	parțială	corespunzătoare
2.4.	Există o separare a responsabilităților	lipsește	separare	separare
	președintelui și ale directorului executiv		neadecvată	adecvată
2.5.				

Notă: răspunsul se încercuiește, masterandul va mai adăuga cel puțin încă o întrebare

III. SEPARAREA SARCINILOR ȘI RESPONSABILITĂȚILOR DE SERVICIU

Nr. crt.	Factorii	Aprecierea mediului de control intern		
		scăzut	mediu	ridicat
3.1.	Existența regulamentului intern cu privire la sarcini și responsabilități	lipsește	parțial	există
3.2.	Răspunderea persoanelor materialresponsabile este contractată	formal	parțial	integral
3.3.	Există cerințe scrise, care să reglementeze relațiile managementului cu angajații, furnizorii, clienții și asiguratorii	lipsește	parțial	există
3.4.	Există o persoană responsabilă pentru protecția fizică a clădirilor și bunurilor entității	lipsește	formal	există
3.5.	Există o separare corespunzătoare a atribuțiilor în cadrul activității de contabilitate	separare neadecvată	separare parțială	separare corespunzătoare
3.6.	Există cerințe scrise privind abordarea fraudelor și a altor acte ilegale, care să prevadă aducerea la cunoștința angajaților	lipsește	unele cerințe există	există o procedură specială
3.7.				

Notă: răspunsul se încercuiește, masterandul va mai adăuga cel puțin încă o întrebare

Audit financiar

IV. POLITICI DE ANGAJARE, REMUNERARE ȘI PROMOVARE

Nr. crt.	Factorii	Aprecierea mediului de control intern		
		scăzut	mediu	ridicat
4.1.	Proceduri de recrutare și selectare a personalului	lipsește	câteva	există
4.2.	Aplicarea procedurilor de recrutare de către persoane calificate	nu	formal	da
4.3.	Verificarea experienței, calificării și a referințelor candidaților	nu	formal	da
4.4.	Angajarea prevede investigarea cazierului juridic	nu	formal	da
4.5.	Testarea obligațiilor de serviciu ale personalului	nu	parțial	frecvent
4.6.	Angajaților li se aduc la cunoștință responsabilitățile și ceea ce managementul așteaptă de la ei	nu	formal	da
4.7.	rotația gestionarilor în scopurile controlului intern	nu	uneori	regulat
4.8.	Există o periodicitate, cel puțin o dată în an pentru verificarea performanțelor fiecărui angajat de către directorii de departamente și este revizuită la nivel ierarhic superior	nu	formal	da
4.9.	În urma verificării performanțelor, sunt stabilite nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a angajaților	nu	formal	da
4.10.				

Notă: răspunsul se încercuiește, masterandul va mai adăuga cel puțin încă o întrebare

V. POLITICI CONTABILE ȘI DE RAPORTARE

Nr. crt.	Factorii	Aprecierea mediului de control intern		
		scăzut	mediu	ridicat
5.1.	Politicile contabile	lipsește	nu au fost actualizate	există și sunt adecvate
5.2.	Filialele, reprezentanțele și subdiviziunile entității sunt monitorizate despre cerințe de raportare internă	lipsește monitorizarea	monitorizare neadecvată	monitorizarea corespunzătoare
5.3.	Registrele contabile sunt complete și corespund cu datele din rapoartele gestionarilor	există abateri	raportarea parțială	corespunde cerințelor

Audit financiar

5.4.	Mecanismul de raportarea către conducere a pierderilor, fraudelor și neajunsurilor controlului intern	lipsește	nu este adecvat	există
5.5.				

Notă: răspunsul se încercuiește, masterandul va mai adăuga cel puțin încă o întrebare

B. EVALUAREA SIGURANȚEI MEDIULUI DE CONTROL INTERN

<i>I. STILUL DE CONDUCERE</i>	<i>SCĂZUT</i>	<i>MEDIU</i>	<i>RIDICAT</i>
<i>II. STRUCTURA ORGANIZAȚIONALĂ</i>	<i>SCĂZUT</i>	<i>MEDIU</i>	<i>RIDICAT</i>
<i>III. SEPARAREA SARCINILOR ȘI RESPONSABILITĂȚILOR DE SERVICIU</i>	<i>SCĂZUT</i>	<i>MEDIU</i>	<i>RIDICAT</i>
<i>IV. POLITICI DE ANGAJARE, REMUNERARE ȘI PROMOVARE</i>	<i>SCĂZUT</i>	<i>MEDIU</i>	<i>RIDICAT</i>
<i>V. POLITICI CONTABILE ȘI DE RAPORTARE</i>	<i>SCĂZUT</i>	<i>MEDIU</i>	<i>RIDICAT</i>
EVALUAREA GENERALĂ A NIVELULUI SIGURANȚEI MEDIULUI DE CONTROL INTERN	SCĂZUT	MEDIU	RIDICAT

Notă: răspunsul se încercuiește

Executor: _____	Data: _____
-----------------	-------------

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-07 „METODOLOGIA DE EVALUARE A CONTROLULUI INTERN”

Entitatea auditată: _____	Formular: IV.1 – FL
Perioada exercitării auditului: _____	Misiunea: _____

FIȘA DE LUCRU PENTRU TESTAREA CONTROLULUI INTERN

Scopul misiunii _____
Compartimentul auditat: _____
Perioada auditată: _____
Populația investigată: _____
Elaborat: _____ Data: _____
Aprobat : _____ Data: _____

I. COORDONAREA LUCRĂRILOR DE AUDIT

Lucrări de testare a controlului intern				Executorul	Data	Referințe la documentația de lucru
Nr. ord.	Conținutul lucrărilor de audit	zile				
		plan	efectiv			
1.	<i>Evaluarea controlului intern bazată pe examinarea documentelor</i>	5	7			
2.	<i>Evaluarea controlului intern bazată pe observare</i>					
3.						

II. INSTRUCȚIUNI CU PRIVIRE LA APLICAREA LUCRĂRILOR DE AUDIT

2.1. Determinarea eșantionului

Volumul eșantionului

Populația testată: _____ (ex. confirmările debitorilor și a creditorilor privind creanțele și datoriile la sfârșitul anului, deconturile de avans etc.)				
Trimestrul	I	II	III	IV
Volumul eșantionului (ex. confirmări examinate)	28	32	38	24
Erori admisibile	0	1	1	0

Ex. de erori admisibile: adresa incompletă a vânzătorului și cumpărătorului, neindicarea seriei și numărului facturii în actul de verificare; indicarea greșită a datei efectuării tranzacției comerciale și de decontare; denumirea incompletă a serviciului sau lucrării executate.

Audit financiar

Metoda de eşantionare	Documentul de lucru al auditorului	Numărul documentului din întregul set	
		primul	ultimul
Eşantionarea statistică	Indicaţi documentul în care se descrie modalitatea de stabilire a intervalului şi a punctului de start	_____	_____
Eşantionarea nestatistică	Indicaţi documentul în care se descrie modalitatea de selectare a elementelor eşantionului	_____	_____

2.2. Evaluarea controlului intern bazată pe examinarea documentelor

2.2.1. Rezultatele examinării documentelor

Notaţi orice fraudă şi eroare depistată la testarea eşantionului:

ex.: în dosarul contabilităţii lipseşte confirmarea creanţei comerciale de către debitorul SRL „Constructorul”, care este înregistrată în lista de inventariere a creanţelor

Volumul eşantionului	28			32			38			24	
Fraude şi erori identificate	0	1	2	0	1	2	0	1	2	0	1
Siguranţa controlului intern	R	S	S	R	R	S	R	R	S	R	S
Riscul legat de controlul intern	S	R	R	S	M	R	S	M	R	S	R

R – ridicat; M – mediu; S – scăzut.

2.2.2. Precierea generală a mijlocului de control intern în cauză (confirmarea creanţelor şi datoriilor)

Conform rezultatelor testării mijlocului de control în cauză, se poate de concluzionat următoarele (încercuiţi evaluarea corespunzătoare):

- nivelului de încredere faţă de acest mijloc de control intern este: *Ridicat* *Mediu*
Scăzut - nivelul riscului legat de acest mijloc de control intern este: *Ridicat* *Mediu*
Scăzut

2.3. Evaluarea controlului intern bazată pe observare

2.3.1. Rezultatele observării

Notaţi orice fraudă şi eroare observată:

(ex. auditorul asistînd la inventarierea stocurilor a observat că sunt mărfuri care lipsesc în registrele contabile)

Volumul eşantionului									
Fraude şi erori identificate									
Siguranţa controlului intern									
Riscul legat de controlul intern									

R – ridicat; M – mediu; S – scăzut.

Audit financiar

2.3.2. *Aprecierea generală a mijlocului de control intern în cauză (inventarierea stocurilor)*

Conform rezultatelor testării mijlocului de control în cauză, se poate de concluzionat următoarele (încercuți evaluarea corespunzătoare):

- nivelului de încredere față de acest mijloc de control intern este: *Ridicat* *Mediu*

Scăzut - nivelul riscului legat de acest mijloc de control intern este: *Ridicat* *Mediu*

Scăzut

Executor: _____	Data: _____
-----------------	-------------

PROCEDURA DE AUDIT PA-09 „APLICAREA TEHNICII DE EȘANTIONARE ÎN PROCESUL TESTĂRII”

Entitatea auditată: _____		Formular: V.1 – SDE
Perioada exercitării auditului: _____	Misiunea: _____	

STRATIFICAREA ȘI DETERMINAREA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI

Populația: _____ (ex. 248 de rapoarte ale gestionarilor)

Scopul auditului: _____ (ex. testarea controlului intern privind gestionarea mărfurilor)

Perioada auditată: _____

Elaborat: _____ Data: _____

Aprobat: _____ Data: _____

I. STRATIFICAREA POPULAȚIEI

Nr. ord.	Criteriul de stratificare	Numărul de elemente
1.	Elemente cu sume mari	8 rapoarte
2.	Elemente care sunt influențate de activități realizate pentru prima dată	5 rapoarte
3.	Elemente determinate de lucrări executate de noii angajați	14 rapoarte
Total		27 rapoarte

Notă: pentru optimizarea volumului de lucru se recomandă stratificarea populației în straturi de elemente cu caracteristici deosebite. La stratificare se ține cont în primul rând de valoarea elementelor. Adică elementele care se deosebesc de celelalte prin valori mult mai mari decât media generală sunt selectate pentru testare fără a fi supuse eșantionării. Analogic se procedează și cu operațiunile economice înfăptuite pentru prima dată de entitate, care de cele mai dese ori cauzează dificultăți la documentare și înregistrare în contabilitate. Precum și în cazul gestionării și autorizării operațiilor de către un nou angajat.

II. DETERMINAREA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI

2.1. Numărul de elemente ale colectivității generale, care nu pot fi supuse stratificării:

_____ 221 de rapoarte (248 rapoarte – 27 rapoarte)

Audit financiar

2.2. Factorii care determină dimensiunea eșantionului

Exemplu: La verificarea preliminară s-a depistat o eroare în sumă de 12 175 lei (în raport nu s-a menționat că la depozit se află marfă neridicată de cumpărător în sumă de 5400 lei). Din aceste considerente se prevede ca eroarea estimată să nu depășească suma de 12 175 lei (5400 lei x 248 rapoarte / 110 rapoarte). Rata erorii estimate este la nivel de 0,18% (12 mii lei : 6 850 mii lei x 100%), unde 6 850 mii lei constituie totalul rulajelor de intrări de mărfuri înscrise în cele 221 de rapoarte ale gestionarilor.

2.3. **Determinarea dimensiunii eșantionului:** ținând cont de rata erorii estimate – 0,18% și de rata erorii tolerabile - 5%, conform datelor din tabelul de mai jos dimensiunea eșantionului va constitui 59 elemente.

Eroarea estimată	Rata erorii tolerabile							
	2	3	4	6	7	8	9	
0,00	149	99	74	59	49	42	36	32
0,25	236	157	117	93	78	66	58	51
0,5		157	117	93	78	66	58	51
0,75		208	117	93	78	66	58	51
1,00			156	93	78	66	58	51
1,25			156	124	78	66	58	51

Sursa: Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О^Рейлли В.М., Хирш М.Б. Аудит Монтгомери / Пер. С англ.
Под ред. Я.В. Соколова. – М., pag.377

Executor: _____ Data: _____

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-10 „SELECTAREA ELEMENTELOR PENTRU TESTARE”

Entitatea auditată: _____		Formular: V.2 – SEE
Perioada exercitării auditului: _____	Misiunea: _____	

SELECTAREA ELEMENTELOR EȘANTIONULUI

Populația: _____ (ex. 248 de rapoarte ale gestionarilor)

Scopul auditului: _____ (ex. testarea controlului intern privind gestionarea mărfurilor)

Perioada auditată: _____

Elaborat: _____ Data: _____

Aprobat: _____ Data: _____

I. EȘANTIONAREA STATISTICĂ

Nr. ord.	Etaple selectării elementelor eșantionului	Precizări
1.	Identificarea primului element al populației (N_e^0)	<i>Primul raport este numerat cu nr.214</i>
2.	Identificarea ultimului element al populației (N_e^1)	<i>Ultimul raport este numerat cu nr.462</i>
3.	Cifra din tabelul cu numere aleatoare (K)	<i>de ex. = 0,42179</i>
4.	Formula de selectare a elementului eșantionului	$N_e = (N_e^1 - N_e^0) \times (1 + K)$
5.	Calculul	$353 = (462 - 214) \times (1 + 0,42179)$

Notă: Tabelul cu numere aleatoare este alcătuit din coeficienți subunitari. Tabelul este generat de calculator în baza programelor speciale. Conform calculului, elementul selectat al populației este raportul gestionarului cu numărul 353. Analogic se selectează și celelalte elemente ale eșantionului, dimensiunea căreia a fost determinată în anexa precedentă (57 de elemente). Eșantionarea statistică se recomandă de a fi aplicată la verificarea documentelor numerotate.

II. EȘANTIONAREA NESTATISTICĂ

Nr. ord.	Etapetele selectării elementelor eșantionului	Precizări
1.	Identificarea primului element al populației (T_e^0)	<i>Total intrări de mărfuri reflectat în primul raport este egal cu 37 mii lei</i>
2.	Identificarea ultimului element al populației (T_e^1)	<i>Total cumulativ intrări de mărfuri este de 6 850 mii lei</i>
3.	Dimensiunea eșantionului (V)	<i>57 de elemente</i>
4.	Formula de calcul a intervalului (I)	$I = (T_e^1 - T_e^0) / V$
5.	Calcularea intervalului	<i>119,5 mii lei = (6850 mii lei – 37 mii lei) / 59 elemente</i>
4.	Formula de selectare a elementului eșantionului	$T_e = T_e^0 + I$
5.	Calculul	<i>156,5 mii lei = 37 mii lei + 119,5 mii</i>

Notă: Conform calculului, elementul selectat al populației este raportul gestionarului a cărui total cumulativ este de circa 157 mii lei. Prin adăugarea intervalului se determină următorul element. Eșantionarea nestatistică se recomandă de a fi aplicată la verificarea documentelor evidența cărora se duce cu total cumulativ de la începutul perioadei. Totalul cumulativ de 6 850 mii lei constituie totalul rulajelor de intrări de stocuri înscrise în cele 221 de rapoarte ale gestionarilor.

Executor: _____	Data: _____
-----------------	-------------

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-11 „EXTRAPOLAREA DENATURĂRILE IDENTIFICATE ÎN EȘANTION ASUPRA ÎNTREGII POPULAȚII”

Entitatea auditată: _____	Formular: V.3 – ED
Perioada exercitării auditului: _____	Misiunea: _____

EXTRAPOLAREA DENATURĂRILOR

Populația: _____ (ex. 248 de rapoarte ale
gestionarilor)

Scopul auditului: _____

Perioada auditată: _____

Elaborat: _____ Data: _____

Aprobat: _____ Data: _____

I. IDENTIFICAREA ERORILOR ABERANTE

Nr. ord.	Natura evenimentului	Precizarea erorii	Suma erorii, lei
1.	Accident rutier	<i>Marfa defectată este la depozit, dar în raportul gestionarului nu a fost exclusă din stoc motivînd că nu există decizia conducerii</i>	24700,00
2.	Deconectarea energiei electrice	<i>Produsele alterate nu au fost decontate adică raportate la ieșiri - ceea ce a cauzat solduri fictive în raportul gestionarului,</i>	11500,00
3.	Litigiu de judecată	<i>Returnarea mărfii de către cumpărător nu a fost inclusă în raportul gestionarului</i>	49100,00
Total		X	85 300,00

Notă: eroare aberantă reprezintă eroarea apărută în rezultatul unui eveniment izolat, de aceea ele nu pot fi extrapolate

II. STUDIAREA CAUZELOR DE APARIȚIE A CELORLALTE DENATURĂRI ALE POPULAȚIEI

Nr. ord.	Denaturarea	Precizarea cauzelor	Suma erorii, lei
1.	Nu sunt excluse din sold mărfurile	<i>Pentru nerambursarea creditului, conform prevederilor contractuale au fost sechestrate</i>	241820,00

Audit financiar

	sechestrate	<i>mărfuri</i>	
2.	Mărfuri incluse greșit în raport	<i>Mărfuri primite de la furnizor dar care nu corespund specimenelor tehnice, procesul verbal de predare-primire nu conține semnătura responsabilului</i>	41700,00
Total		X	283 520,00

Notă: este necesar să fie identificate toate elementele populației, care posedă caracteristici asemănătoare. Astfel de denaturare se examinează în detaliu pentru a stabili dacă este o eroare sau o fraudă. Fraudele la fel ca și erorile aberante nu se supun extrapolării.

III. EXTRAPOLAREA ERORILOR REPREZENTATIVE

3.1. Erori constatate

Suma, lei

Conform	Constatată la	Erori, mii lei	Ponderea, % raportului	revizuire
223 120	219 620		3,5	1,56
196 014	207 114		11,1	5,66
283 600	286 900		3,3	1,16
142 843	140 643		2,2	1,54
X	X		20,1	X

Notă: erorile reprezentative constituie erorile tipice populației (ex. lipsa semnăturii depozitarului în documentele primare, procese-verbale de predare-primire completate greșit etc.)

3.2. Extrapolarea erorii în baza metodei valorice

Nr. ord.	Etapele extrapolării	Unitatea de măsură	Rezultatul
1.	Valoarea totală a elementelor eșantionului	mii lei	1480
2.	Determinarea ponderii eșantionului în totalul populației ($1480 \text{ mii} / 6850 \text{ mii lei} \times 100\%$)	%	21,6
3.	Multiplicarea erorii totale a eșantionului la întregul set de elemente ale populației ($20,1 \text{ mii lei} / 21,6 \% \times 100\%$)	mi lei	93,05
4.	Eroarea tolerabilă ($6850 \text{ mii lei} \times 5\%$)	mii lei	342,5
5.	<i>Concluzie: Eroarea extrapolată a colectivității este de circa 4 ori (342,5 mii lei / 93,5 mii lei) mai mică decât eroarea tolerabilă. De aceea, astfel de erori sunt considerate nesemnificative și ele nu pot servi ca temei pentru a considera informația din rapoartele gestionarilor ca fiind denaturată semnificativ.</i>		

Notă: 6850 mii lei constituie totalul rulajelor de intrări de mărfuri înscrise în cele 221 de rapoarte ale populației supusă eșantionării, 1480 mii lei - totalul rulajelor de intrări de mărfuri înscrise în cele 57 de rapoarte ale eșantionului.

Audit financiar

3.3. Extrapolarea erorii în baza metodei coeficientului multiplicativ

Nr. ord.	Etapele extrapolării	Unitatea de măsură	Rezultatul
1.	Calculul greutatei specifice $((1,56\%+5,66\%+1,16\%+1,54\%)/4)$	%	2,48
2.	Extrapolarea erorii în baza greutatei specifice (6850 mii lei x 2,48%)	mii lei	169,88
3.	Eroarea tolerabilă (6850 mii lei x 5%)	mii lei	342,5
4.	<i>Concluzie: Eroarea extrapolată conform metodei a doua este de circa două ori mai mare decât cea determinată conform primei metode, însă mai mică de două ori decât eroarea tolerabilă. Aceasta relatează despre faptul că indiferent de metoda aplicată rezultatul final oricum nu depășește plafonul existent ceea ce ne permite să constatăm cu certitudine lipsa riscului existenței erorilor semnificative la elementele netestate ale populației.</i>		

Executor: _____

Data: _____

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-12
„DOCUMENTAREA INFORMAȚIILOR PRIVIND CONTROLUL INTERN AL
ENTITĂȚII AUDITATE”

<i>Entitatea auditată:</i> _____	Formular: VI.1 – TCI
<i>Perioada exercitării auditului:</i> _____	

CHESTIONAR PENTRU TESTAREA CONTROLULUI INTERN

Scopul auditului: _____

Perioada auditată: _____

Elaborat: _____ *Data:* _____

Aprobat: _____ *Data:* _____

I. INVESTIGAREA CONTROALELOR LA NIVEL DE CONDUCERE

Scopul urmărit	Întrebări precăutate de auditor	Modalități de obținere a răspunsurilor	Precizări
Aprecierea atitudinii conducerii superioare privind perfecționarea controlului intern	Există anumite încurajări pentru conducerea entității de a lua măsuri pentru efectuarea evaluărilor independente ale mediului de control și ale controalelor interne?	Se studiază documentația de constituire a entității, procesele verbale ale adunării fondatorilor și acționarilor, politicile și manualele de conducere	
	Care este atitudinea conducerii superioare în privința propunerilor auditorilor de perfecționare a controlului intern? Dacă aceste propuneri sunt încurajate de conducerea superioară și primesc răspuns din partea comitetului de conducere?	Se examinează documentația care confirmă că scrisorile auditorilor sunt analizate și primesc răspuns la nivelul consiliului executiv, consiliului de supraveghere și a comitetului de conducere	
Stabilirea reacției conducerii față de încălcările legale	Ce fel de măsuri disciplinare sunt luate de către conducere pentru a reacționa la încălcările prevederilor legale?	Se discută cu personalul dacă încălcările sunt analizate în întreaga entitate și cum sunt documentate	

Audit financiar

Notă: este necesar de a completa acest compartiment cu încă cel puțin o întrebare suplimentară

II. APRECIEREA CONTROALELOR ORGANIZAȚIONALE

Scopul urmărit	Întrebări precăutate de auditor	Modalități de obținere a răspunsurilor	Precizări
Separarea atribuțiilor, responsabilităților și sarcinilor de serviciu este adecvată	Dacă în politica de contabilitate, în regulamentele interne și în organigrama entității există cerințe specifice privind separarea atribuțiilor?	Discutarea cu personalul privind separarea atribuțiilor de serviciu	
Precizarea criteriilor de separare a atribuțiilor pentru fiecare angajat	În ce măsură este documentată separarea sarcinilor și atribuțiilor de serviciu? Care sunt responsabilitățile fiecărui angajat?	Examinarea regulamentelor interne, organigramelor, statelor de personal, fișei postului, manualului de proceduri	

Notă: este necesar de a completa acest compartiment cu încă cel puțin o întrebare suplimentară **III.**

Scopul urmărit	Întrebări precăutate de auditor	Modalități de obținere a răspunsurilor	Precizări

Notă: este necesar de a completa acest compartiment de sine stătător

Executor: _____	Data: _____
-----------------	-------------

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-13 „APLICAREA CONFIRMĂRII EXTERNE BANCARE PENTRU OBTINEREA PROBELOR DE AUDIT”

Entitatea auditată: _____	Formular: VII.1 – CB
Perioada exercitării auditului: _____	

CONFIRMAREA BANCARĂ

Scopul auditului: _____

Perioada auditată: _____

Elaborat: _____ Data: _____

Aprobat: _____ Data: _____

Confidențial

BC “MoldovaBanc” str.
Bănulescu Bodoni, 27
tel.: + 373 (22) 402 757

Chisinau, 04 ianuarie 20X5

Obiect: **Confirmare bancară**

Stimată D-nă Elena CROITORU,

În legătură cu efectuarea auditului conturilor noastre, vă vom fi recunoscători dacă D-voastră neați putea prezenta informația de mai jos, aferentă operațiunilor efectuate de părțile noastre. Vă rugăm să expediați o copie independentă a prezenței confirmări **direct** auditorilor noștri, adresa este indicată mai jos.

Cu respect,

Ion CUCOȘ, contabil-șef
SA „MODERN-GRUP”

Numele și adresa auditorilor noștri: Victor
SÎRBU și Stela MOCANU,
auditori ai Societății de audit „Audit Consult” SRL
str. București 68/3, biroul 17 2005 Chișinău

Către: „Audit Consult” SRL
str. București 68/3, biroul 17
Fax: + 373 (22) 402 758
Tel: + 373 (22) 402 757

Audit financiar

CONFIRMARE BANCARĂ

privind starea financiară a clientului la 31 decembrie 20X4

Vă rugăm să răspundeți la toate întrebările de mai jos. Dacă întrebarea nu este aplicabilă, atunci vă rugăm să indicați “neaplicabilă” sau “nimic”. Dacă nu este suficient spațiu rezervat pentru

răspuns, atunci vă rugăm să expuneți răspunsul D-voastră pe o pagină separată. Vă rugăm să indicați pe pagina dată numele clientului și numărul întrebării la care ați dat răspuns.

1. La sfârșitul zilei de 31 decembrie 20X4, înregistrările noastre arată soldurile următoare pentru entitatea auditată SA „MODERN-GRUP”:

2	NUMAR CONT	DENUMIREA CONTULUI	VALUTA	VALOARE	CONT CU DOBÂNDĂ RATA DOBÂNZII

3 . Clientul era direct dator băncii noastre sub formă de credite, acreditive, etc., la data menționată, în suma totală de _____, după cum urmează:

DATA ÎMPRUMUTULUI	SCADENTA	VALOARE	RATA DOBÎNZII	DOBÎNDA DE PLATA LA 31.12.20X4	DESCRIEREA CREDITULUI, ACREDITIVULUI, ETC

Audit financiar

4

. Clientul era răspunzător solidar în calitate de girant la data menționată, pentru suma de _____, după cum urmează:

DATA	NUMELE	VALOARE	SCADENTA	OBSERVAȚII

5

. Alte credite, acreditive, scrisori de credit, etc., pentru care era răspunzător clientul la data menționată:

Vă rugăm să indicați, în caz că există, orice restricție ce poate fi aplicată de D-voastră la acordarea creditelor.

6

. Persoanele autorizate Acele persoane care, conform informației transmise D-voastră, sunt autorizate să confirme tranzacțiile din partea companiei noastre cu D-voastră, precum natura și dimensiunile împuternicirii lor (vă rugăm să atașați o copie a cartelei pentru semnătură).

. Altă informație

Oricare alte comentarii aferente prezentului chestionar.

Al dumneavoastră (numele băncii), filiala _____

DI/Dna _____

SEMNATURA AUTORIZATĂ

Data: _____

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-14 „APLICAREA CONFIRMĂRII EXTERNE A DEBITORULUI PENTRU OBTINEREA PROBELOR DE AUDIT”

Entitatea auditată: _____	Formular: VII.2 – CRC
Perioada exercitării auditului: _____	

CONFIRMAREA CREANȚEI COMERCIALE

Scopul auditului: _____

Perioada auditată: _____

Elaborat: _____ Data: _____

Aprobat: _____ Data: _____

SA “COMFORT”
c/f 1002700049760

12 ianuarie 20X5

Republica Moldova
Chișinău, str. Uzinelor 74

*Către persoanele însărcinate
cu guvernarea*

În legătură cu un audit al situațiilor financiare, vă rugăm să confirmați direct auditorilor noștri

Victor SÎRBU și Stela MOCANU,
auditori ai Societății de audit „Audit Consult” SRL str.
București 68/3, biroul 17
2005 Chișinău

corectitudinea soldului menționat mai jos, sold al datoriei dvs. față de entitatea noastră la data de 31 decembrie 20X4

Datoria, în sumă de 234 720 lei la data de 31 decembrie 20X4, este corectă, cu excepția următoarelor:

Audit financiar

Vă mulțumim anticipat pentru un răspuns prompt la această solicitare

(semnătura)

Ion CUCOȘ, contabil-șef
SA „MODERN-GRUP”

Audit financiar

PROCEDURA DE AUDIT PA-15 „COMUNICAREA CU CONDUCEREA ENTITĂȚII AUDITATE”

Entitatea auditată: _____	Formular: VIII.1 – SCE
Perioada exercitării misiunii: _____	

SCRISOARE CĂTRE CONDUCEREA ENTITĂȚII AUDITATE

Scopul auditului: _____

Perioada auditată: _____

I. LUCRĂRI DE AUDIT DE FOND LA CARE AU FOST CONSTATATE DIVERGENȚE

Lucrările de audit executate	Exemple de posibile divergențe
Verificarea corectitudinii calculelor din bilanța de verificare, cartea mare și situațiile financiare	<i>Unele sume din bilanța de verificare nu pot fi supuse reconcilierii cu totalurile din registrele contabile</i>
Compararea soldurilor stocurilor din lista de inventariere cu sumele respective din bilanța de verificare și rapoartele gestionarilor	<i>Nu au fost prezentate la verificare toate rapoartele gestionarilor</i>
Examinarea și compararea soldurile din bilanța de verificare cu sumele confirmate de terți	<i>În cazul sumelor la care au fost descoperite divergențe nu s-a obținut facturile și documentele de plată respective care justifică situația creată</i>

Notă: este necesar de a completa acest compartiment cu încă cel puțin o lucrare de audit suplimentară

II. REZULTATELE TESTELOR DE EVALUARE A CONTROLULUI INTERN

Lucrările de audit executate	Exemple de posibile divergențe
Asistarea la inventarierea mijloacelor fixe și a stocurilor	<i>Nu a fost posibilă obținerea specimenelor tehnice ale unor mărfuri pentru stabilirea categoriei</i>
Solicitarea confirmărilor de la terți prind apariția datoriilor debitoare și creditoare	<i>La examinarea confirmărilor obținute s-a identificat facturi comerciale neachitate și transferuri neînchise cu livrări de marfă</i>

Notă: este necesar de a completa acest compartiment cu încă cel puțin o lucrare de audit suplimentară

Audit financiar

III. MENȚIUNI

1. Auditul a fost efectuat în conformitate cu Standardele de Audit și Asigurare aplicabile misiunii de audit în cauză. Misiunea a fost exercitată pentru a vă comunica despre autenticitatea informației financiare auditate.
2. Scrisoarea în cauză este emisă exclusiv în scopurile indicate în termenii scrisorii de misiune și este destinată numai pentru informarea D-stră. Prezenta scrisoare nu trebuie să fie utilizată în alte scopuri sau distribuită altor părți.
3. *(Se completează de masterand pe baza informație obținute la locul stagiului de practică, vezi indicațiile metodice la acest compartiment)*

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Elementele raportului	Conținutul model al elementelor raportului auditorului independent
1. Titlul	<i>Raportul auditorului independent</i>
2. Destinatarul	<i>Consiliul de Administrație al Societății pe Acțiuni "Succes"</i>
3. Opinie	<i>Am auditat situațiile financiare anexate ale Societății pe Acțiuni "Succes", care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 20XY, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar pentru anul încheiat, precum și o sinteză a politicilor contabile semnificative și alte note explicative. În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei la data de 31 decembrie 20XY, și (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de numerar aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate (SNC).</i>
4. Baza pentru opinie	<i>Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform Codului Etic al Profesioniștilor Contabili (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, coroborat cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe și Codului IESBA. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră</i>
5. Continuitatea activității	<i>Pentru situația în care auditorul a constatat în baza probelor că utilizarea continuității activității ca bază de contabilizare este adecvată și nu există incertitudini semnificative, acest paragraf nu este obligatoriu, în caz contrar acesta este obligatoriu.</i>
6. Aspectele cheie de audit	<i>Pentru auditurile unor seturi complete de situații financiare cu scop general, aparținând unor entități cotate, auditorul trebuie să comunice în raportul auditorului aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701. Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora</i>

Audit financiar

	<i>și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte.</i>
7. Alte informații	<i>Atunci când este cazul (există alte informații asociate cu situațiile financiare, ex.: Raportul anual al conducerii), auditorul trebuie să raporteze în conformitate cu ISA 720 (Revizuit).</i>
8. Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare.	<i>Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu SNC și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. În întocmirea situațiilor financiare, conducerea este responsabilă pentru aprecierea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspectele referitoare la continuitatea activității și utilizând contabilitatea pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze Compania sau să oprească operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă în afara acestora. Persoanele responsabile cu guvernanta sunt responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.</i>
9. Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare	<i>Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare.</i>
10. Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare	<i>Aspectele la care fac referire legile naționale, reglementările (denumite "alte responsabilități de raportare") vor fi incluse în această secțiune.</i>
11. Partenerul de misiune	<i>Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [nume].</i>
12. Semnătura auditorului	<i>auditor _____, Certificat de calificare al auditorului seria A, nr. _____</i>
13. Adresa auditorului	<i>str. _____, nr. _____, Chișinău, Republica Moldova.</i>
14. Data raportului auditorului	<i>" _____ " _____ 20XY.</i>

În redacția autorilor

Coli editoriale 8,3. Coli de autor 9,7.

Serviciul Editorial-Poligrafic al ASEM
Chișinău, str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni 59, MD 2005
Telefon: (022) 402-936, 402-910