

## A.Elaborarea programelor detaliate de audit

### 1. Definirea programului de audit

Planificarea auditului presupune deopotrivă elaborarea planului de audit și a programelor detaliate de audit.

Pentru a aduce la îndeplinire planul de audit care reflectă strategia adoptată în vederea efectuării auditului situațiilor financiare, auditorii vor elabora programe detaliate, în care vor descrie procedurile de audit pe care le vor utiliza pentru auditarea diferitelor secțiuni ale situațiilor financiare.

Împărțirea pe secțiuni a situațiilor financiare are ca scop îmbunătățirea calității auditului prin planificarea de proceduri specifice pentru venituri, cheltuieli, subvenții, achiziții, transferuri etc. Împărțirea pe secțiuni a situațiilor financiare va depinde de mărimea entității auditate și de complexitatea activității acesteia.

***Programul de audit constă într-o listă a procedurilor de audit care vor fi utilizate de către auditori pentru auditarea fiecărei secțiuni a situației financiare.***

Programul de audit este un instrument prin care auditorii și conducătorii ierarhici ai acestora urmăresc activitatea efectivă de audit.

***Elaborarea programelor de audit constituie ultimul pas al fazei de planificare a auditului.***

***Faza de execuție a auditului constă în fapt, în punerea în aplicare a programelor de audit, prin aplicarea procedurilor de audit prevăzute de acestea.***

Programele de audit pot fi revizuite și amendate în situațiile în care intervin modificări în premisele și condițiile avute în vedere la elaborarea inițială a acestora.

### 2. Conținutul și formatul programelor de audit

Procedurile de audit constituie principala componentă a programelor de audit. Pe lângă procedurile de audit, în mod obișnuit un program de audit trebuie să cuprindă și următoarele elemente:

- Structura care efectuează auditul;
- Exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare;
- Entitatea auditată;
- Aria/secțiunea auditată;
- Data începerii și încheierii auditului;
- Numărul de zile alocate pentru audit;
- Obiectivele generale și specifice;
- Procedurile de audit: Teste de control și Proceduri de fond
- Semnătura auditorilor;
- Data încheierii auditului;
- Controlul calității auditului – data și semnătura supervisorului.

### 3. Sursele de informații pentru întocmirea programelor de audit

Principala sursă de informații pentru întocmirea programelor de audit o constituie ***planul de audit***. Cele mai importante informații cuprinse în planul de audit, pe baza cărora se determină procedurile de audit necesare atingerii obiectivelor auditului, sunt cele referitoare la ***determinarea pragului de semnificație, evaluarea riscului, precum și la abordarea auditului***.

Auditorii vor utiliza și alte surse de informații, interne sau externe, în măsura în care sunt utile în stabilirea procedurilor de audit.

***3.1. Evaluarea riscului și stabilirea pragului de semnificație*** sunt cele mai importante activități parcurse de auditori în faza de planificare a auditului. În mare măsură, rezultatele acestor activități determină tipurile de proceduri de audit care vor fi utilizate în etapa de execuție a auditului, precum și întinderea aplicării acestora.

Auditorii trebuie să-și exercite raționamentul profesional în evaluarea riscului pentru selectarea procedurilor de audit necesare reducerii acestuia la un nivel acceptabil.

Pe baza modelului riscului, care prezintă legătura dintre componentele riscului de audit (riscul inerent, riscul de control, riscul de nedetectare), auditorii utilizează raționamentul profesional pentru a decide proporția utilizării procedurilor de fond și a celor de control.

Auditorii trebuie să determine pragul de semnificație pentru a stabili nivelul acceptabil al erorilor din situațiile financiare (nivel care nu afectează imaginea utilizatorilor raportului asupra poziției financiare a entității).

Pragul de semnificație și riscul de audit sunt invers proporționale. Cu cât este mai mare nivelul pragului de semnificație, cu atât este mai scăzut riscul de audit și viceversa. Auditorii trebuie să ia în considerare această legătură între pragul de semnificație și risc când determină ce tipuri de proceduri vor folosi, perioada pentru care le vor folosi și întinderea acestora.

**3.2. Tipul de abordare a auditului** este esențial în determinarea testelor de audit care se vor efectua. În cazul abordării bazate pe proceduri de fond se utilizează teste pentru obținerea probelor de audit, în timp ce în cazul abordării bazate pe sistem, auditorii vor efectua o evaluare amănunțită a sistemului de control intern. Dacă rezultatele evaluării sunt satisfăcătoare, auditorii vor efectua un număr mai redus de proceduri de fond.

Totuși, prin utilizarea unei combinații de teste de control și proceduri de fond, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și relevante pe care să-și bazeze concluziile auditului desfășurat.

#### **4. Procedurile de audit**

Principala componentă a programului de audit o constituie procedurile de audit, care pot fi:

- Teste de control și
- Proceduri de fond.

##### **4.1. Testele de control**

Auditorii trebuie să verifice sistemul de control intern al entității auditate.

De fapt, încă din faza de planificare, pentru evaluarea riscului de control, auditorii evaluează sistemele contabil și de control intern.

În faza de execuție, auditorii efectuează teste de control în cazurile în care au estimat din faza de planificare că își pot baza concluziile pe controalele interne ale entității. **Testele de control confirmă că sistemul de control intern funcționează potrivit evaluării inițiale a auditorilor.**

Pentru testarea organizării și funcționării sistemului de control intern, auditorii pot utiliza:

- chestionare;
- teste computerizate (în cazul auditului asistat pe calculator);
- observația directă a procedurilor de control intern aplicate la nivelul entității;
- interviuarea persoanelor care au aplicat procedurile de control intern;
- interviuarea altor părți implicate etc.

##### **4.2 Procedurile de fond**

La auditarea situațiilor financiare auditorii vor efectua întotdeauna proceduri de fond.

Procedurile de fond sunt acele proceduri de audit aplicate pentru obținerea de probe de audit care să ateste că situațiile financiare nu conțin informații eronate materiale (semnificative).

Prin contrast cu testele de control, al căror scop este să verifice controalele interne ale entității auditate, pentru a evalua în ce măsură se pot baza pe rezultatele acestora, procedurile de fond constituie verificări directe ale operațiunilor/tranzacțiilor și ale informațiilor contabile.

Prin procedurile de fond se verifică, de asemenea, dacă operațiunile din situațiile financiare sunt în conformitate cu legislația și reglementările în vigoare.

Scopul procedurilor de fond este acela de a reduce riscul de nedetectare la minim, pentru a determina un nivel acceptabil al riscului de audit.

În practică se întâlnesc două tipuri de proceduri de fond:

- a) Teste ale detaliilor tranzacțiilor și soldurilor conturilor;
- b) Proceduri analitice.

**a. Testele detaliilor tranzacțiilor și soldurilor conturilor**

Această categorie de teste constă în aplicarea unor proceduri de audit, cum ar fi: inspecția documentelor și a activelor, observația asupra proceselor și procedurilor, controlul calculelor, investigarea și confirmarea.

**b. Procedurile analitice**

Acestea sunt proceduri care utilizează comparații ale indicatorilor sintetici și alte tehnici similare pentru a evalua caracterul rezonabil al informațiilor contabile și a identifica potențiale zone de risc.

Procedurile analitice orientează auditorul către posibile erori materiale (semnificative) în informațiile contabile. Deviațiile mari față de evoluția obișnuită a cifrelor nu sunt însă suficiente, pentru a indica un risc de audit ridicat. Ca urmare, acestea trebuie combinate cu teste ale detaliilor tranzacțiilor și soldurilor conturilor.

Aplicarea procedurilor analitice se bazează pe prezumția că există relații între date și că aceste relații vor continua să existe.

De menționat că, auditorii trebuie să aibă în vedere atingerea unui nivel de asigurare rezonabil prin utilizarea unei combinații de teste de control și proceduri de fond, în vederea obținerii unor probe de audit relevante, pe baza cărora să stabilească concluziile auditului.

Setul de proceduri de fond stabilit de auditori constituie în fapt partea cea mai importantă a programului de audit.

Auditorii trebuie să atingă un nivel de asigurare rezonabil în cel mai eficient mod posibil. În acest scop, auditorii trebuie să utilizeze o combinație de teste de control și proceduri de fond pentru a obține probe de audit relevante pe baza cărora să stabilească concluziile auditului.

Lista procedurilor stabilite de auditori pentru efectuarea auditului constituie în fapt ***programul de audit***.

Etapa de execuție a auditului constă în aplicarea procedurilor cuprinse în programul de audit.

## **B. Probele de audit**

### **1. Introducere**

Probele de audit reprezintă informații competente, relevante și rezonabile privind entitatea auditată, care susțin concluziile și credibilitatea opiniei și a raportului de audit.

În cadrul auditului financiar, probele de audit confirmă și susțin opiniile și recomandările din rapoartele de audit, furnizează răspunsuri la solicitările entității auditate și a utilizatorilor rapoartelor de audit, dovedesc faptul că auditorii au aplicat și respectat standardele de audit. În același timp creează condițiile pentru exercitarea unui audit eficient și eficace.

#### ***1.1. Tipuri de probe de audit***

Pe parcursul activității sale, auditorul este confruntat cu necesitatea de a alege și utiliza diverse tipuri de probe de audit, care pot fi clasificate în funcție de natura sau sursa de obținere a acestora.

a) *Din punct de vedere al sursei*, probele de audit pot fi:

- obținute de auditor;
- obținute de terțe părți;
- obținute de la entitatea auditată.

În funcție de sursa de proveniență a probelor de audit, se fac următoarele precizări:

- proba obținută în mod direct de auditor este mai sigură decât cea obținută din alte surse;
- proba de audit provenită de la terți, dacă este completă și obținută în mod independent, este mai sigură decât cea provenită de la entitatea auditată;

- proba de audit obținută din surse interne ale entității auditate este credibilă, în cazul în care sistemul contabil și sistemul de control intern sunt corecte, legal organizate și funcționează într-un mod corespunzător.

b) *Din punct de vedere al naturii*, probele de audit pot fi:

- documentare;
- vizuale;
- verbale.

*Proba de audit documentară* este cea mai sigură și se prezintă, de regulă sub forma documentelor justificative furnizate de entitate, dar și sub forma documentelor obținute în mod direct de către auditor sau de către terți.

*Proba de audit vizuală* este foarte sigură în cazul necesității de confirmare a existenței bunurilor și mai puțin sigură, în cazul necesității de a stabili sursa de proveniență a proprietății sau a valorii acestora.

*Proba de audit verbală* este considerată cea mai puțin sigură, fiind necesară confirmarea sa prin documente.

### **1.2. Cerințele probelor de audit**

Auditorul are în vedere ca probele de audit pe baza cărora își fundamentează opinia să îndeplinească următoarele cerințe:

- **competența**

Proba de audit este *competentă* când este **suficientă** din punct de vedere cantitativ și **adecvată** din punct de vedere calitativ.

Pentru determinarea **suficienței**, auditorul trebuie să ia în considerare:

- materialitatea și riscul de audit;
- evaluarea controlului intern și a testelor de control;
- metodele de eșantionare;
- rezultatele aplicării procedurilor analitice.

Proba de audit **adecvată** se referă la calitatea informațiilor obținute, adică la caracterul lor imparțial, la credibilitatea și la siguranța acesteia.

Calitatea unei probe de audit depinde de natura, sursa și procedeele folosite pentru obținerea sa.

Aprecierea probelor de audit ca **suficiente și adecvate** ține de raționamentul auditorului, care este influențat de:

- evaluarea naturii și mărimii riscului inerent, atât la nivelul situațiilor financiare, cât și nivelul soldurilor unor conturi sau categorii de tranzacții (operațiuni);
- nivelul de organizare și modul de funcționare al sistemului de control intern, precum și mărimea nivelului riscului de control;
- nivelul materialității;
- rezultatele aplicării procedurilor de audit;
- sursa și credibilitatea probelor de audit;
- experiența proprie a auditorului.

Prin urmare, auditorul trebuie să-și fundamenteze concluziile pe probe de audit, care pot fi de natură diferite sau care provin din mai multe surse, astfel încât să-i permită argumentarea solidă a opiniei de audit. Această abordare este necesară cu atât mai mult, cu cât în activitatea entității auditate există puncte slabe sau controversate.

Credibilitatea sursei și tipul probei de audit influențează atât cantitatea necesară de probe de audit, cât și gradul de argumentare al opiniei auditorului.

De asemenea, cantitatea și tipul probelor de audit sunt determinate în mod hotărâtor de evaluarea riscurilor și constatările pe parcursul acțiunii de audit.

- **caracterul relevant**

Proba de audit relevantă este acea informație caracterizată prin relevanță, în sensul că susține elocvent constatările auditului.

De aceea, încă din faza de planificare, auditorul trebuie să definească clar obiectivele auditului și să decidă asupra unei abordări adecvate.

**• caracterul rezonabil**

Proba de audit rezonabilă reprezintă informația care din punct de vedere al costului obținerii, comparat cu relevanța ei se dovedește a fi economică, eficientă și eficace.

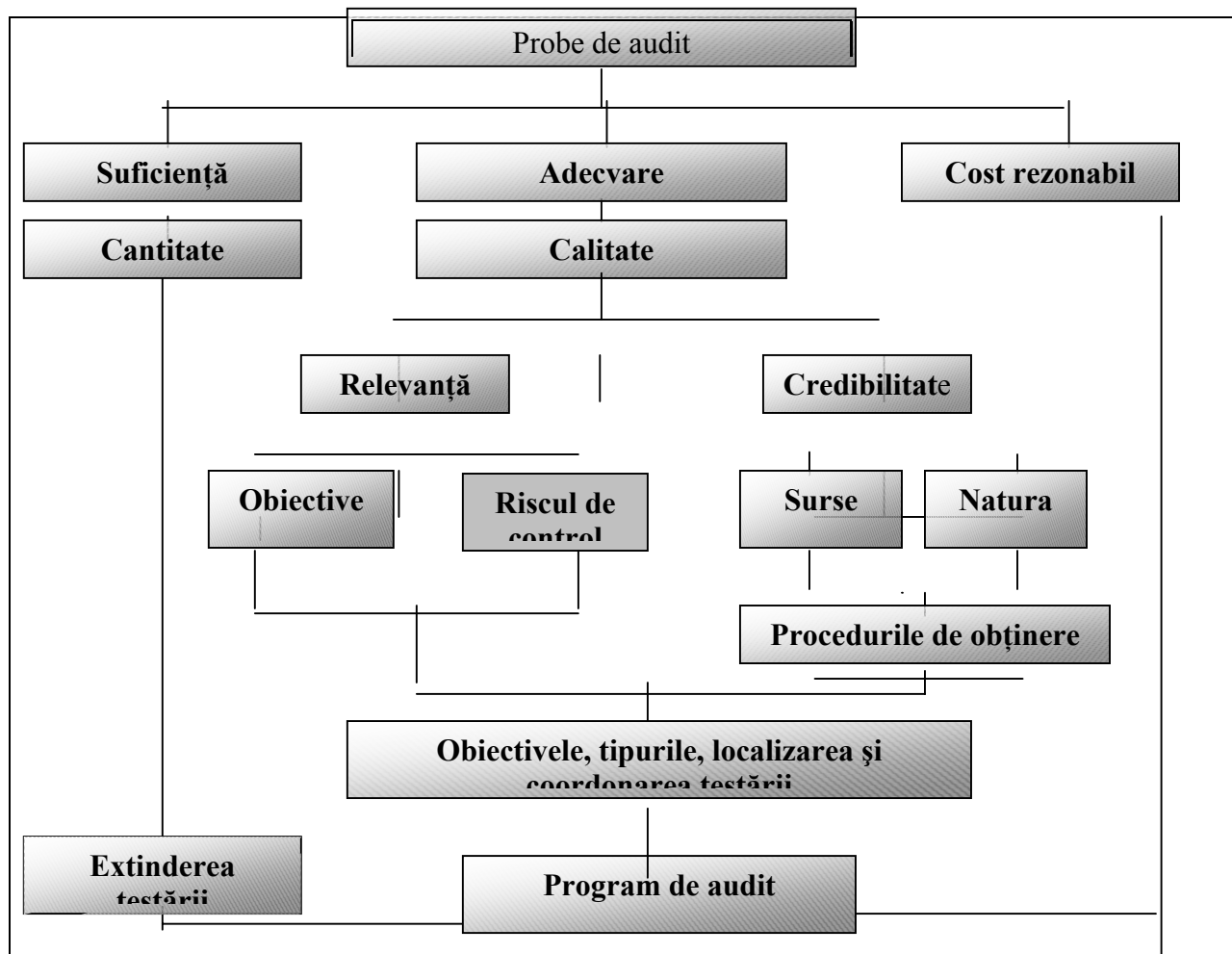
Economicitatea probei de audit solicită auditorului realizarea obiectivelor auditului cu cel mai mic cost posibil. Aceasta se realizează prin evaluarea și alegerea, încă din etapa inițială, a celei mai potrivite abordări a auditului.

Proba de audit este eficientă atunci când metodele aplicate pentru obținerea ei au fost rentabile și este eficace, când scopurile pentru care a fost produsă susțin constatările. Auditorul trebuie să dețină probe de audit suficiente și relevante care să-i susțină constatările, în cazul în care conducerea entității auditate pune la îndoială constatările sau nu este convinsă de realitatea acestora.

**1.3. Criterii de evaluare a probelor de audit**

Cantitatea și calitatea probelor de audit depind și de criteriile de evaluare folosite de auditor.

Cerințele probelor de audit



Criteriile de evaluare reprezintă principii sau standarde pe care auditorul le aplică în evaluarea probelor de audit.

În activitatea practică auditorul poate utiliza unul sau mai multe criterii de evaluare, în funcție de specificul domeniului și obiectivele auditului, precum și de legislația care guvernează activitatea entității auditate.

De asemenea, auditorul poate stabili criterii de evaluare proprii, pe care le consideră relevante și importante (mai ales în cazul auditării calității gestiunii economico-financiare).

Spre exemplu, dacă auditorul are ca obiectiv exprimarea opiniei privind respectarea de către conducerea entității a normelor și standardelor care reglementează întocmirea și prezentarea

situațiilor financiare și concomitent a opiniei privind respectarea principiilor economicității, eficienței și eficacității în domeniul achizițiilor, buna practică în domeniu recomandă ca obiectivul auditului să fie împărțit între cele două elemente stabilindu-se criterii de evaluare pentru fiecare element în parte, și criterii de evaluare comune, care să permită formularea de concluzii și recomandări asupra celor două obiective ale auditului.

Auditorul trebuie să aibă în vedere că o probă de audit poate fi utilă, în cazul aplicării unui criteriu de evaluare a unui element, dar ea poate să nu fie pertinentă, în cazul unui alt criteriu de evaluare.

***Exemplu:** Listele de inventar ale bunurilor unei entități furnizează probe solide privind existența stocurilor, dar nu oferă o certitudine asupra exactității evaluării lor, conform normelor legale în domeniu.*

## **2. Nivelul de încredere al probelor de audit**

Buna practică recomandă ca la determinarea nivelului de încredere a diferitelor tipuri de probe de audit, să se țină seama de circumstanțele obținerii lor, astfel:

- certitudinea sursei unei probe de audit crește atunci când ea este coroborată cu o altă sursă. Aceasta impune auditorului ca în formularea unei concluzii să se sprijine pe probe din diverse surse sau de naturi diferite;
- proba de audit obținută din surse externe independente și competente este mai credibilă, decât cea obținută din interiorul entității auditate;
- probele de audit documentare sunt mai credibile decât probele verbale;
- originalul unui document este mai credibil decât copia sa;
- proba obținută direct de auditor de la fața locului, prin tehnici ca: examinarea, observația, calcul și analiză este mai credibilă, decât cea obținută indirect;
- credibilitatea probelor furnizate din interiorul entității auditate crește în funcție de calitatea sistemului de control intern;
- probele verbale obținute au o credibilitate mai mare dacă sunt confirmate în scris;

Scopul principal al auditorului este să formuleze concluzii coerente bazându-se pe probe de audit obținute prin procedee diferite. Dacă o probă de audit obținută dintr-o sursă nu concordă cu aceea obținută dintr-o altă sursă, auditorul trebuie să pună în dubiu credibilitatea acelei probe, până la obținerea unei informații care va elimina acea neîncredere.

Utilizarea în bloc a probelor de audit furnizate de diverse surse permite obținerea unui nivel de încredere mai mare decât în cazul utilizării individuale a fiecărei probe de audit.

## **3. Tehnici de obținere a probelor de audit**

Procedurile de fond (testele detaliilor tranzacțiilor) iau forma unor metode (tehnici) specifice de obținere a probelor de audit, cum ar fi : inspecția, observarea, investigarea, confirmarea și calculul.

**Inspecția** constă în examinarea înregistrărilor, a documentelor sau a imobilizărilor corporale. Inspecția înregistrărilor și a documentelor furnizează probe de audit al căror grad de încredere diferă în funcție de natura și sursa lor, precum și de eficacitatea controalelor interne asupra procesării acestora.

**Observarea** constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri realizate de către alții, ca de exemplu, urmărirea modului în care sunt numărate articolele cu ocazia efectuării inventarului de către personalul entității auditate.

**Intervievarea** constă în obținerea informațiilor de la persoanele care le dețin, fie din interiorul entității, fie din afara acesteia. Intervievarea poate lua forma unor întrebări adresate în scris terților sau a unor întrebări adresate verbal persoanelor din interiorul entității. În urma interviului, auditorul poate obține informații pe care nu le deținea anterior sau informații care se coroborează cu probele de audit.

**Confirmarea** constă în răspunsul la o interviuare pentru a corobora informațiile conținute în înregistrările contabile. De exemplu, auditorul obține confirmarea directă a sumelor de încasat prin consultarea debitorilor.

**Calculul** constă în verificarea acurateței matematice a documentelor primare și a înregistrărilor contabile sau a altor calcule.

## C. Evaluarea sistemului de control intern

### 1. INTRODUCERE

Din faza de planificare a procesului de audit s-a evidențiat faptul că un aspect deosebit de important pentru derularea optimă a acestui proces îl constituie evaluarea sistemului de control intern. Pentru efectuarea unei evaluări corespunzătoare, auditorul trebuie să utilizeze o manieră de lucru sistematică, folosind o serie de metode și tehnici specifice, ce vor fi detaliate în continuare.

Pentru înțelegerea cât mai completă a acestei etape este necesară definirea, explicarea și chiar clasificarea unora dintre conceptele fundamentale.

**2. Sistemul de control intern** al unei entități cuprinde *mediul de control* și *sistemul de proceduri și politici* elaborate și puse în practică pentru a asigura:

- ♦ respectarea reglementărilor sub incidența cărora intră activitatea entității auditate (legislație internă, proceduri interne);
- ♦ **integritatea, exactitatea și realitatea înregistrărilor contabile;**
- ♦ **întocmirea corectă și la timp a situațiilor financiare;**
- ♦ prevenirea și detectarea fraudelor și a erorilor;
- ♦ realizarea obiectivelor manageriale în mod sistematic, economic și eficient;
- ♦ realizarea atribuțiilor la un nivel calitativ corespunzător și îndeplinirea cu regularitate a politicilor adoptate;
- ♦ respectarea legalității și a dispozițiilor conducerii;
- ♦ protejarea activelor;
- ♦ protejarea informațiilor;
- ♦ furnizarea la timp de informații corecte și complete pentru fundamentarea deciziilor conducerii.

a) **Mediul de control** constă în ansamblul preocupărilor conducerii entității auditate în ceea ce privește organizarea sistemului de control intern și importanța ce se acordă acestuia.

Mediul de control influențează eficiența procedurilor de control specifice. De exemplu, un mediu de control puternic, cu o structură de audit intern eficientă, poate completa semnificativ procedurile de control ale entității. Totuși, un mediu de control puternic nu poate, prin el însuși, să asigure eficiența sistemului de control intern.

Factorii care se reflectă în mediul de control sunt:

- ♦ modul de organizare a sistemului de conducere;
- ♦ stilul de conducere;
- ♦ structura entității, organigrama și modul de stabilire a delegărilor de competențe și a responsabilităților;
- ♦ sistemul de control al conducerii, inclusiv funcția de audit intern.

b) **Procedurile de control ale entității** constau în acele politici și proceduri ce completează mediul de control stabilit de conducere, pentru realizarea obiectivelor specifice ale entității.

Procedurile specifice de control cuprind următoarele:

- ♦ verificarea exactității aritmetice a înregistrărilor;
- ♦ efectuarea de controale privind modificările programelor pe calculator, accesul la date,
- ♦ controale asupra conturilor și bilanțelor de verificare;
- ♦ controlul și aprobarea documentelor;
- ♦ compararea datelor interne cu informații din surse externe;
- ♦ limitarea accesului direct la înregistrări;
- ♦ compararea și analizarea rezultatelor cu prevederile bugetare aprobate.

**3. Tipurile de control intern** puse în aplicare de conducerea entității sunt:

a) **controlul organizațional** –se referă la verificarea modului în care este organizat personalul entității auditate, incluzând distribuirea autorităților și responsabilităților în rândul personalului (segregarea responsabilităților).

Acest tip de control trebuie să ia în considerare următorii factori:

- gradul de instruire și competență al personalului;
- separarea (segregarea) funcțiilor și responsabilităților incompatibile cum ar fi, serviciul de contabilitate și serviciul de aprovizionare sau desfacere;
- stabilirea unor responsabilități clare și bine definite pentru fiecare categorie de personal.

**b) controlul de supervizare** – este controlul realizat de conducerea entității prin:

- implicarea în punctele cheie ale sistemului de control intern;
- supervizarea generală a activității entității prin revederea raportărilor financiare, etc.;
- monitorizarea (supravegherea) eficienței controalelor interne;

**c) controlul de autorizare** – are în vedere autorizarea documentelor de către o persoană, care are autoritatea pentru realizarea acestui tip de control și care a examinat și verificat documentele, înainte de a le autoriza;

**d) controale privind realizarea operațiunilor** – există 4 tehnici de control care au în vedere verificarea realizării integrale și corecte a operațiunilor, după cum urmează:

- *Verificarea succesiunii*: se referă la controale care au în vedere obținerea asigurării că nu există o întrerupere în succesiunea numerotării documentelor și că în cadrul entității se verifică cu regularitate acest lucru. Acest tip de control poate da asigurarea că, în punctele în care se aplică aceste controale, înregistrările contabile respectă principiul integralității. Totuși, acest tip de control nu dă nici o asigurare privind corectitudinea înregistrărilor;
- *Compararea*: are în vedere verificarea unui set de documente sau înregistrări contabile prin comparație cu altele, pentru a detecta omisiunile;
- *Controlul totalurilor*: presupune verificarea, prin comparație, a totalului valorilor dintr-un set de documente sau înregistrări în evidența contabilă de la începutul executării operațiunilor cu totalul sumelor obținute la sfârșitul executării operațiunilor, pentru a se asigura integralitatea și corectitudinea realizării operațiunilor. Acest tip de control se realizează de o persoană care nu este implicată în efectuarea operațiunilor respective;
- *Refacerea operațiunilor*: în cadrul acestui tip de control o operațiune realizată de o persoană este refăcută de către o altă persoană, iar rezultatele sunt comparate. Acesta se utilizează în general pentru verificarea calculelor.

**e) controlul destinat protejării activelor** – are în vedere faptul că managementul unei entități trebuie să asigure siguranța activelor entității. Controalele din această categorie prezintă importanță pentru auditor din punct de vedere al aserțiunilor privind momentul producerii unui eveniment și al „existenței” acestuia la o anumită dată;

**f) controlul fizic** – reprezintă controlul prin care se verifică existența unor proceduri și măsuri adecvate, pentru limitarea accesului la activele entității (accesul fiind permis numai persoanelor autorizate);

**g) controale documentare** – se referă la acele controale care pot asigura că sistemul este implementat așa cum s-a planificat, dă personalului o înțelegere clară a atribuțiilor și responsabilităților sale și oferă posibilitatea înregistrării simple și corecte a tranzacțiilor;

**h) controlul activității financiar-contabile** – este acel tip de control care furnizează conducerii asigurarea că:

- tranzacțiile sunt realizate corespunzător,
- tranzacțiile sunt înregistrate în totalitate și la timp;
- înregistrarea activelor noi în conturi este realizată numai după verificarea existenței fizice;
- se realizează corecțiile necesare în cazul apariției unor eventuale discrepanțe.

#### 4. Caracteristicile sistemului de control intern

Caracteristicile de bază ale unui sistem de control intern optim sunt:

a) *definierea clară a structurii organizatorice*:

- atribuțiile sunt delimitate corespunzător în cadrul structurii organizatorice a entității (direcții, departamente, compartimente, divizii, etc);



- conducătorul a stabilit responsabilitățile pentru fiecare structură organizatorică;
  - există o coordonare generală a activităților entității, printr-o planificare adecvată.
- b) *existența unor verificări interne corespunzătoare:*
- delimitarea îndatoririlor (în măsura în care permite mărimea organizației) și a responsabilităților, cum ar fi: autorizarea tranzacțiilor; recepția bunurilor obținute în urma tranzacției; înregistrarea tranzacțiilor.
- c) *confirmarea activităților efectuate de către persoane din structuri diferite:*
- Persoanele care realizează o anumită activitate trebuie să confirme acest lucru prin intermediul semnăturii privind realizarea activității. În mod corespunzător trebuie să fie confirmată prin semnătură realizarea, de către persoana cu atribuție de verificare, a respectivei activități.
- d) *utilizarea documentelor oficiale pentru confirmarea transferului bunurilor;*
- e) *definirea clară a sistemului pentru autorizarea tranzacțiilor în cadrul limitelor de cheltuieli specificate;*
- f) *autorizarea, preocuparea pentru aplicarea de proceduri care să asigure că:*
- o fondurile și proprietățile organizației sunt păstrate corespunzător. Accesul la active (fie direct, fie pe cale documentară), trebuie să fie limitat la personalul autorizat;
  - o măsurile de protejare sunt aplicate corespunzător;
  - o cheltuielile sunt efectuate numai după autorizare, iar contabilizarea acestora se realizează corespunzător;
  - o toate veniturile sunt colectate la scadență și sunt contabilizate corespunzător.
- g) *competența și calificarea corespunzătoare a personalului pentru îndeplinirea responsabilităților, precum și instruirea, remunerarea, promovarea și supervizarea corespunzătoare a acestuia de către conducerea entității.*
- h) *verificarea de către departamentul de audit intern a funcționării sistemului de control intern, analiza oportunității modificării acestuia, în cazul în care, mediul de control a suferit schimbări.*

## 5. Metodologia de evaluare a sistemului de control intern

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 materiale;
- b) identifice tipul eventualelor erori materiale, 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;

Evaluarea sistemului de control intern are ca scop formularea de către auditor a unor concluzii privind atât modul de concepere al acestuia, cât și funcționarea lui efectivă.

Pentru evaluarea sistemului de control intern, în etapa de planificare, este necesară identificarea controalelor cheie.

Auditorul trebuie să identifice toate procedurile de control puse în aplicare în cadrul entității auditate, pentru prevenirea și depistarea disfuncționalităților în cadrul sistemelor generatoare de potențiale erori care sunt relevante pentru obiectivele auditului. Pentru formularea concluziilor generale privind sistemul de control intern al entității, auditorii se vor concentra cu precădere asupra controalelor cheie.

Controalele cheie sunt în principal controalele care, dacă funcționează efectiv și eficiente pot oferi asigurarea realizării corespunzătoare a tranzacțiilor în domeniile respective.

Pentru identificarea controalelor cheie, auditorul poate folosi „Chestionarul privind controalele cheie”, prezentat în continuare.

### IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA CONTROALELOR CHEIE

Controale identificate – scurtă descriere	Evaluarea controalelor	Selectat pentru aplicarea testelor de control? DA/NU
<p><i>Ex: Controale care asigură că activitatea entității se realizează în conformitate cu prevederile legale</i></p> <p>(1) Descriere</p> <p>(2) Descriere</p> <p>(3)</p>		

Pentru evaluarea controlului intern numărul controalelor cheie selectate se va rezuma la minimul necesar, asigurând în același timp acoperirea, prin testele de control ce vor fi efectuate pe parcursul acțiunii de audit, a tuturor potențialelor disfuncționalități relevante pentru obiectivul auditului.

Atunci când selectează controalele cheie, pentru a evalua controlul intern, auditorul trebuie să acorde o atenție deosebită testelor de control care sunt puse în aplicare în etapa de introducere a tranzacției în sistem. În cazul în care sistemul poate detecta și corecta cu promptitudine disfuncționalitățile în această etapă, poate fi posibilă concentrarea testării asupra acestor controale. Totuși, va fi necesară și testarea controalelor cheie care sunt puse în aplicare în celelalte etape ale procesului.

Pot apărea situații în care auditorul identifică două sau mai multe controale similare și care pot fi selectate drept controale cheie. Pentru a decide care din aceste controale să fie selectate, pot fi avuți în vedere următorii factori:

- care control este mai ușor de testat? De regulă, sunt mai ușor de testat controalele periodice (punctaje periodice), decât controalele aplicate fiecărei tranzacții care trece prin sistem;
- acele controale care pot preveni/detecta două sau mai multe disfuncționalități, sunt preferabile controalelor care pot preveni/detecta o singură disfuncționalitate.

Procesul de evaluare a controlului intern presupune găsirea răspunsului la întrebarea: „Procedura de control este concepută în așa fel încât, dacă ea operează eficient și cu regularitate pe tot parcursul anului financiar, poate preveni sau detecta și corecta cu promptitudine potențiale disfuncționalități?”

Exemple de întrebări la care auditorul trebuie să găsească răspuns:

- „tranzacțiile de valoare mică sunt supuse unor controale de aceeași intensitate, ca și cele la care sunt supuse tranzacțiile de valoare mare?”;
- „se aplică sau nu controalele interne în cazul în care anumite tranzacții sunt considerate urgente din diverse motive?”.

De asemenea, auditorul trebuie să obțină asigurarea privind funcționarea permanentă a controalelor, respectiv în perioadele în care personalul cu atribuții de răspundere absentează.

Pentru evaluarea preliminară a sistemului de control intern, după identificarea controalelor cheie, auditorul poate realiza, în etapa de planificare, teste „de parcurgere” , adică să extragă și să analizeze câteva tranzacții (5 - 6) din cadrul sistemului.

Natura, durata și întinderea procedurilor realizate de auditor pentru evaluarea preliminară a sistemului de control intern, depind de mai mulți factori, printre care:

- ♦ mărimea și complexitatea activității entității și a sistemului său informațional;
- ♦ organizarea sistemelor contabil și de control intern;
- ♦ nivelul materialității luat în considerare;
- ♦ nivelul riscului de audit;
- ♦ evaluarea preliminară a riscului inerent și a celui de control;
- ♦ tipul controalelor interne realizate;
- ♦ natura documentelor entității privind controalele interne specifice.

În procesul de evaluare a sistemului de control intern, auditorul poate ține cont de activitatea desfășurată anterior, dar va trebui să actualizeze cunoștințele pe care le are și să aibă în vedere obținerea unor probe de audit referitoare la orice modificări apărute în activitatea de control al entității.

În aceste situații, auditorul trebuie să obțină probe de audit privind natura, durata și întinderea oricăror modificări ale sistemului de control intern intervenite de la efectuarea auditului anterior și să evalueze impactul acestora asupra activității de audit.

De asemenea, auditorul trebuie să obțină o asigurare a faptului că au fost efectuate controale interne pe parcursul întregii perioade analizate.

*În urma evaluării sistemului de control intern, auditorii pot ajunge la următoarele concluzii:*

<p><b>Situația 1</b>  <b>Sistemul de control intern pare foarte bun.</b> Toate riscurile majore au fost detectate și corectate, iar controalele au fost eficiente. = <b>foarte bun</b></p>
<p><b>Situația 2</b>  <b>Sistemul de control intern pare acceptabil.</b> Cea mai mare parte a riscurilor majore au fost detectate și/sau controalele au fost, în general, eficiente. = <b>bun</b></p>
<p><b>Situația 3</b>  <b>Sistemul de control intern pare nesatisfăcător.</b> Nu au fost determinate ariile de risc și/sau există posibile deficiențe la nivelul controlului. = <b>slab</b></p>

Concluziile obținute în această etapă cu privire la funcționarea sistemului de control intern vor influența decizia auditorului cu privire la abordarea activității de audit.

## 6. Tehnica documentării

În activitatea de evaluare a sistemului de control intern trebuie să se realizeze și o documentare asupra aspectelor esențiale ce pot influența procesul auditului.

Există trei metode de documentare, respectiv:

- *Descrierea narativă* – constă în realizarea descrierii fiecărei componente a sistemului de control intern.

Aceasta poate fi eficientă în auditarea unor entități foarte mici, când se recomandă utilizarea unor chestionare specializate pentru a colecta informații necesare descrierii lor.

- *Listele de verificare* - sunt folosite pentru identificarea și înregistrarea aspectelor semnificative controlate, precum și a slăbiciunilor care au fost descoperite, respectiv punctele tari și slabe ale sistemului.

- *Întocmirea unor scheme de flux*

O schemă de flux reprezintă o diagramă, care utilizează simboluri standardizate, în cadrul căreia sunt prezentate interconexiunile, fluxurile documentelor și sunt marcate etapele procesării informației.

Această metodă oferă siguranța că documentarea a fost realizată complet, deoarece o omisiune presupune întreruperea unei linii de flux.

Metoda elimină de asemenea descrierile narrative lungi, facilitează identificarea punctelor ascunse controlului și poate releva slăbiciunile sistemului. Schema de flux poate fi caracterizată astfel: „o imagine valorează 1000 de cuvinte”.

## D. Efectuarea procedurilor de fond

### 1. Introducere – tipurile procedurilor de fond

Procedurile de fond reprezintă teste ale tranzacțiilor și soldurilor conturilor, prin care se urmărește obținerea probelor de audit în vederea asigurării că informațiile din situațiile financiare sunt complete, exacte și conforme cu realitatea.

Procedurile de fond sunt de două tipuri:

- a) Teste ale detaliilor tranzacțiilor și soldurilor conturilor;
- b) Proceduri analitice.

**2. Testele detaliilor tranzacțiilor și soldurilor conturilor** constituie verificarea eşantioanelor extrase din tranzacțiile sau soldurile conturilor.

#### **2.1. Testarea detaliilor tranzacțiilor**

Prin testarea detaliilor tranzacțiilor, obiectivul auditorului este de a obține probe de audit, pentru a formula concluzii privind caracterul real, exact și complet al acestora.

#### **Caracterul real (autentic)**

Testele cu privire la realitatea (autenticitatea) tranzacțiilor sunt efectuate pentru a pune în evidență realizarea efectivă a acestora. Auditorul verifică dacă operațiunile înregistrate în evidențele

financiar – contabile au la bază documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale.

**Exemplu 1:** În domeniul prestărilor de servicii privind transporturile se pot întâlni situații în care acestea au fost efectuate sau au fost înregistrate ca prestări, care ulterior s-au dovedit că nu au fost efectuate.

**Exemplu 2:** De asemenea, autenticitatea documentelor poate fi verificată urmărind dacă soldurile conturilor analitice corespund cu rezultatele inventarierilor.

### **Caracterul exact**

Verificarea exactității tranzacțiilor presupune refacerea calculelor tranzacțiilor selectate, confruntarea acestora cu datele înscrise în documentele justificative și compararea lor cu înregistrările din evidența financiar-contabilă.

Un al doilea obiectiv al testării exactității se referă la înregistrarea în evidența contabilă a tranzacțiilor, conform planului de conturi general aplicabil.

### **Caracterul complet**

Prin testarea tranzacțiilor privind caracterul complet al acestora, auditorul verifică operațiunile economice începând cu documentele primare, până la înregistrarea lor în evidențele financiar-contabile.

**Exemplu:** observarea bunurilor recepționate, verificarea facilităților folosite la primirea și depozitarea bunurilor, interviuarea personalului și furnizorilor externi, verificarea aprobării documentelor și urmărirea realizării unui control intern complet, de la efectuarea tranzacțiilor până la înregistrarea acestora în registrele contabile. Auditorul poate avea încredere în caracterul complet al înregistrării tranzacțiilor, numai dacă comenzile, documentele de recepție și certificatele de garanție sunt îndosariate și periodic înregistrate de către o persoană neimplicată în procesul de aprovizionare și dacă departamentului de contabilitate îi sunt transmise copii după comandă și documentele de recepție, pentru a fi atașate la facturi.

## **2.2. Testarea soldurilor conturilor**

Constituite în fapt verificarea bilanțelor sintetice și bilanțelor analitice ale conturilor, bilanțurilor contabile, contului anual de execuție bugetară, precum și a contului de profit și pierdere.

Chiar dacă după testarea tranzacțiilor se vor obține probe de audit privind credibilitatea înregistrărilor contabile, auditorul trebuie să efectueze și proceduri de fond asupra soldurilor conturilor, pentru a susține concluziile din raportul de audit. De menționat că, exactitatea soldurilor este esențială în prezentarea corectă a situațiilor financiare, iar verificarea bilanțelor sintetice și analitice este necesară în detectarea erorilor existente.

Când se efectuează verificarea bilanțelor sintetice și analitice, auditorul trebuie să țină cont de aserțiunile conducerii prezentate în situațiile financiare cu privire la existența proprietății (drepturi și obligații), exhaustivitatea, integralitatea, evaluarea, prezentarea și aducerea la cunoștință a soldurilor relevante.

Obiectivele specifice auditului stabilite pentru testarea soldurilor conturilor au o legătură directă cu strângerea probelor privind verificarea aserțiunilor conducerii.

Întrucât procedurile de audit folosite în testarea detaliată a soldurilor conturilor sunt proiectate să îndeplinească aceste obiective și să testeze aserțiunile conducerii, auditorul poate stabili sursele de obținere a probelor de audit și care sunt cele mai bune proceduri de colectare a acestora.

## **3. Procedurile analitice**

Procedurile analitice completează testele de fond ale detaliilor tranzacțiilor și soldurile conturilor. Când decide să efectueze proceduri analitice, auditorul trebuie să ia în considerare următorii factori:

- disponibilitatea informațiilor pe baza cărora se efectuează proceduri analitice;

- credibilitatea informațiilor disponibile;
- relevanța informațiilor disponibile;
- sursele informațiilor disponibile.

#### **4. Documentarea probelor de audit**

Scopul efectuării procedurilor de fond este de a aduna probe de audit pentru a detecta erori materiale din situațiile financiare. Este esențial ca o probă să fie corect documentată pentru a ușura tragerea unor concluzii logice care să constituie baza opiniilor de audit. În documentarea rezultatelor testelor de fond, auditorul trebuie să fie foarte atent ca probele de audit să fie materiale (semnificative), credibile, suficiente cantitativ și corespunzătoare calitativ.

### **E. Efectuarea procedurilor analitice**

#### **1. Definiție**

*În termeni generali, procedurile analitice pot fi descrise ca fiind procesul de analiză a cifrelor, pentru a stabili corespondența acestora cu nivelul de cunoștințe deținute de către auditor privind entitatea auditată și funcționarea acesteia.*

Acest termen este asociat tehnicilor folosite de auditor pentru a studia legăturile dintre informațiile obținute (**financiare și non-financiare**) și pentru a testa veridicitatea acestora.

Folosirea procedurilor analitice se bazează pe presupunerea că există legături între diferitele poziții ale conturilor de execuție anuale și între pozițiile din conturile de execuție anuale și alte informații non-financiare. Aceasta presupune, de asemenea, că aceste legături sunt de așteptat să continue, sau că auditorul va fi în măsură să detecteze orice schimbare în cadrul lor.

Tehnicile specifice utilizate ca proceduri analitice includ:

- studierea schimbărilor ce intervin într-o balanță sintetică și analitică dată, a elementelor din perioade contabile anterioare celei de raportare, care fac posibilă verificarea veridicității unei cifre din anul curent;
- compararea unor informații financiare cu rezultatele anticipate (de exemplu bugete aprobate sau previzionări);
- studierea legăturilor dintre soldurile conturilor de-a lungul unei perioade date;
- calcule simple sau serii de calcule care duc la estimarea valorilor unei balanțe sintetice sau analitice sau ale unui post de activ sau pasiv din cadrul bilanțului contabil;
- studiul legăturilor dintre informațiile financiare și cele non-financiare, care pot confirma cunoștințele pe care auditorul le-a dobândit deja, sau îi pot atrage atenția asupra unor cifre neobișnuite sau neprevăzute, referitoare la operațiuni subordonate.

În fiecare dintre cazuri există un element contabil care trebuie să fie auditat. Esența unei proceduri analitice constă în folosirea unei informații adiționale pentru a stabili o valoare „de așteptat” pentru acel element contabil. Stabilirea acestei valori trebuie să fie fundamentată pe un criteriu de aproximare, iar diferitele modalități de acțiune vor fi elaborate în concordanță cu gradul de îndeplinire a acestui criteriu. Gradul de obligativitate cu care acești pași sunt executați depinde de scopul propus al procedurii analitice executate și este, în mare măsură, o problemă care ține de raționamentele auditorilor.

Măsura în care auditorii pot utiliza procedurile analitice depinde de un anumit număr de factori, dintre care exemplificăm:

- specificul activităților entității auditate;
- măsura în care soldurile contabile și operațiunile pot fi previzionate cu un grad rezonabil de exactitate;
- cunoștințele despre entitate acumulate în cursul auditărilor precedente;
- informațiile disponibile, atât financiare cât și non-financiare;
- nivelul de încredere în informațiile disponibile;
- compatibilitatea și independența informațiilor provenind din surse diferite.

## 2. Procedurile analitice utilizate în faza de planificare a auditului

Auditorii pot folosi, în **faza de planificare a auditului**, proceduri analitice, în scopul:

- îmbunătățirii cunoașterii activităților entității auditate;
- identificării domeniilor care prezintă un risc de audit potențial;
- identificării tuturor operațiunilor sau soldurilor conturilor importante care prezintă anomalii sau valori neobișnuite;
- determinării naturii, graficului de utilizare și întinderii procedurilor de fond ce urmează a fi folosite în desfășurarea auditului;

Cunoștințele pe care auditorii le pot obține prin proceduri analitice pot fi utilizate pentru susținerea procedurilor planificate și a elaborării unui mod de abordare a examinării soldurilor conturilor specifice. Pe măsură ce procedurile analitice utilizate în această fază scot în evidență diferențe importante față de previziunile auditorilor, aceștia vor stabili proceduri specifice care să permită dezvăluirea cauzelor acestor fluctuații.

În mod obișnuit, în faza de planificare, auditorii examinează informații provenind din următoarele surse:

- situațiile financiare ale exercițiilor anterioare;
- rapoarte externe pertinente, cum ar fi rapoartele de performanță sau rapoarte statistice;
- situațiile financiare periodice, rapoartele și alte analize provenind de la conducerea entității și care oferă o comparație a rezultatelor exercițiului în curs cu cele ale exercițiilor precedente și cu bugetele și previziunile exercițiului în curs;
- informațiile furnizate de indicatorii rezultatelor obținute de entitate prin raportare la obiectivele de performanță.

Cel mai adesea, auditorii ar trebui să fie în măsură să obțină esențialul din informațiile provenite de la conducerea entității.

Măsura în care auditorii vor utiliza procedurile analitice în faza de planificare a auditului depinde atât de specificul entității și de complexitatea activităților acesteia, cât și de existența surselor de informare.

Procedurile analitice utilizate de auditor în procesul de planificare al auditului constau în examinarea:

- soldurilor conturilor și a categoriilor de operațiuni importante evidențiate în situațiile financiare;
- bugetelor de venituri și cheltuieli aprobate ale entității;
- previziunilor rezultate pe baza interviurilor cu serviciul financiar și serviciile operaționale;
- statisticilor și altor informații legate de activitatea entității, precum și rezultatele obținute prin raportarea acestora la bugetul aprobat și la obiectivele de performanță pe care entitatea și le-a propus.

Aceste proceduri ajută auditorul să identifice modificările intervenite în activitățile și operațiunile entității care pot afecta situațiile financiare. Ele trebuie, în același timp, să atragă atenția auditorului asupra aspectelor specifice care necesită o examinare deosebită.

Auditorul trebuie să evalueze procedurile de stabilire a bugetului entității, înainte de a se încrede în ele. El trebuie, mai ales, să ia în considerare presiunile ce pot fi exercitate asupra anumitor servicii pentru respectarea bugetului aprobat și riscul ca rezultatele să fie manipulate (de exemplu prin deducerea într-o manieră eronată a cheltuielilor între diferite linii bugetare, pentru a face în așa fel ca acestea să nu fie depășite).

Există și alte proceduri analitice pe care auditorul le poate aplica în faza de planificare, spre exemplu : stabilirea de profiluri și analiza indicilor. Stabilirea de profiluri constă în desenarea curbei rezultatelor, plecând de la balanța sintetică lunară, pentru a identifica operațiunile anormale și fluctuațiile neașteptate, care necesită o explicație. Analiza indicilor poate, în egală măsură, să evidențieze tendințe neliniștitoare. Cu titlu de exemplu, putem cita următoarele proceduri :

- stabilirea procentajului de plăți efectuate prin raportarea la totalul proiectelor autorizate la plată, pentru a verifica nivelul de execuție a bugetului Programului (analiza indicilor);
- compararea plăților efective pentru fiecare trimestru, cu cifrele din conturile de execuție (stabilirea de profiluri – specifică auditării fondurilor Uniunii Europene).

### 3. Procedurile analitice utilizate ca proceduri de fond

Atunci când se folosesc proceduri analitice în vederea obținerii de probe de audit, auditorul trebuie să țină cont de obiectivul de audit pentru care aceste proceduri sunt aplicate, de natura soldurilor conturilor și operațiunilor contabile auditate și de calitatea informațiilor disponibile. Auditorul trebuie să țină cont de faptul că procedurile analitice prezintă un grad ridicat de încredere într-un mediu de control intern puternic (caracterizat prin eficacitatea controalelor interne și calitatea informațiilor externe).

Procedurile analitice nu oferă, în mod normal, decât dovezi cu privire la legalitatea și regularitatea operațiunilor sau la dreptul de proprietate al activelor și pasivelor incluse în bilanț; ele au însă – în aceeași măsură - șansa de a fi eficace pentru furnizarea de probe de audit cu privire la caracterul exhaustiv și la dimensiunea cifrelor contabile.

Sunt acceptate ca surse de probe de audit pentru efectuarea testelor de control, testele care presupun previzionarea unei sume susceptibile de a fi folosită în vederea unei comparări prin raportarea la un sold contabil real. Gama de teste de previzionare se poate întinde de la un simplu calcul al soldului unui cont, la o analiză complexă de regresie. În momentul efectuării unui test de previzionare, în vederea obținerii de probe de audit, auditorul va trebui să:

- determine diferența maximă acceptabilă prin fixarea unui nivel de precizie acceptabil;
- înțeleagă relația dintre soldul contabil și variabilele utilizate în previzionare;
- confirme fiabilitatea informațiilor utilizate;
- calculeze suma prevăzută;
- identifice toate diferențele semnificative între soldul contului și suma previzionată;
- examineze toate diferențele și să obțină probe de audit;
- evalueze rezultatele.

***Acestea constituie etape care trebuie parcurse luând în considerare următoarele aspecte:***

#### ***Fixarea unui nivel de precizie***

Auditorul trebuie să fixeze un nivel de precizie pentru procedurile analitice. Această precizie este diferența maximă între previziunile auditorului și suma care figurează în conturi, diferență care rămâne acceptabilă pentru necesitățile testului. Câmpul în care se poate situa soldul contului se numește zonă de asemănare.

Auditorul trebuie să definească o diferență tolerabilă (și prin aceasta, zona de asemănare) pentru o procedură analitică înainte de a stabili o previziune cu privire la soldul contului. Diferența tolerabilă reprezintă punctul de referință în raport cu care rezultatele procedurilor analitice trebuie să fie evaluate. Metoda de calcul a acestei diferențe tolerabile ia în considerare importanța soldului contului auditat. Cu cât importanța acestuia este mai ridicată, cu atât diferența tolerabilă trebuie să fie mai mică, ca procent față de cifra verificată.

#### ***Înțelegerea relației***

Înțelegerea de către auditor a relației între soldul contului previzionat și alte variabile este elementul decisiv pentru eficiența procedurilor analitice. Relația poate fi înțeleasă luând în considerare următoarele caracteristici:

- *plauzibilitate* – Auditorul trebuie să se asigure că relația prezumată este plauzibilă. De exemplu, este rezonabil să se presupună că există o relație între numărul de angajați și costul total al remunerațiilor. Dimpotrivă, nu este rezonabil să se presupună o relație între numărul de angajați și celelalte costuri de funcționare;

- *pertinență* – O anumită variabilă poate fi supusă mai multor influențe. Auditorul trebuie să se asigure că toate aceste influențe, sau cel puțin cele principale, sunt integrate într-un model utilizat pentru previziune. Un simplu calcul al costurilor remunerațiilor, bazat pe cifrele auditate în exercițiile precedente și modificarea numărului de angajați, precum și creșterile medii ale salariilor nu vor fi relevante, atâta vreme cât au avut loc schimbări importante în repartizarea angajaților în funcție de nivelurile de salarizare, de la un exercițiu la altul;

- *coerența* – Auditorul nu poate pleca de la principiul perenității relațiilor observate în trecut. Astfel, relațiile între soldurile conturilor care au fost relativ stabile în timpul exercițiilor precedente se pot modifica în urma unor schimbări la nivelul activităților. Auditorul trebuie să examineze posibilitatea de modificare a relațiilor, pentru a pune la punct procedurile analitice;

- *frecvența măsurilor* – Cu cât sunt mai frecvente măsurile asupra unui ansamblu de variabile cu atât crește calitatea informațiilor cu privire la relația dintre variabile;

- *independența surselor de date* – Probele de audit provenite din procedurile analitice sunt foarte limitate, dacă sunt comparate două variabile, provenind amândouă din aceeași sursă. Procedura este eficientă doar dacă sunt utilizate informații obținute din surse diferite.

### ***Fiabilitatea informațiilor utilizate***

Înainte de a acorda încredere rezultatelor procedurilor analitice utilizate, auditorul trebuie să obțină probe pertinente și rezonabile asupra fiabilității informațiilor utilizate. El trebuie să stabilească dacă:

- informația a fost verificată în cadrul procedurilor de control;
- informația a fost generată în afara serviciului financiar - contabil (de exemplu, de o sursă externă);
- sistemul utilizat pentru generarea informației a fost supus unor controale interne eficiente.

### ***Identificarea diferențelor semnificative***

Diferența dintre suma prevăzută și suma contabilizată este semnificativă dacă depășește diferența acceptabilă (altfel spus, previziunea se situează în afara limitelor zonei de asemănare). O diferență inferioară celei acceptabile poate fi semnificativă dacă se aplică una din următoarele condiții:

- diferența este inferioară diferenței acceptabile (de manieră exclusiv marginală);
- diferența poate schimba un excedent în deficit, și viceversa;
- diferența poate antrena o depășire a creditelor alocate prin buget;
- diferența este importantă dacă performanța se măsoară prin raportare la un anumit obiectiv.

### ***Analiza diferențelor și obținerea probelor de audit***

Pe măsură ce procedurile analitice pun în evidență diferențe semnificative între sumele prevăzute și cele contabilizate, este esențial ca auditorul să identifice cauzele acestora și să analizeze explicațiile obținute. Toate aceste explicații vor fi documentate și susținute de probele de audit. Este important să nu se acorde nici o încredere procedurilor analitice, dacă diferențele importante nu pot fi justificate prin explicații credibile și probe de audit.

Auditorul trebuie să fie conștient de faptul că diferențele importante pot apare din următoarele motive:

- erori la nivelul sumei contabilizate;
- simplificări sau erori în supozițiile auditorului;
- variabile importante neintegrate în modelul de previziune.

Auditorul trebuie întotdeauna să analizeze în ce măsură sunt explicate diferențele semnificative prin erori la nivelul supozițiilor sau al variabilelor pe care se fundamentează previziunea.

Dacă auditorul identifică erori sau omisiuni la nivelul modelului de previziune, poate considera necesar să revizuiască acest model.

În activitatea de cercetare a cauzelor diferențelor semnificative puse în evidență de procedurile analitice, auditorul trebuie să solicite explicații conducerii entității auditate, explicații ce trebuie să fie cuantificate și documentate. Auditorul trebuie să facă în așa fel încât toate diferențele între sumele previzionate și cele reflectate în evidență contabilă să facă obiectul unor investigații și să fie explicate.

Auditorul utilizează raționamentul profesional pentru a decide dacă explicațiile conducerii sunt acceptabile ca probe, ce probe de audit sunt necesare și de la cine se pot obține. Auditorul



trebuie, în egală măsură, să se asigure că explicațiile și probele de audit obținute sunt rezonabile și suficiente, în funcție de cunoștințele pe care le-a obținut referitoare la entitatea auditată.

### ***Evaluarea rezultatelor***

Dacă diferența nu poate fi explicată sau confirmată de o manieră satisfăcătoare, auditorul trebuie în mod normal să efectueze verificări prin sondaje asupra operațiunilor, pentru a obține asigurarea necesară. Un astfel de caz poate indica prezența unei erori semnificative în soldul unui cont sau al unei categorii de operațiuni.

## **4. Tipuri de proceduri analitice**

*Există trei mari categorii de proceduri analitice: “analiza tendințelor”, “analiza indicilor” și “analiza predictivă”.*

### **4.1. “Analiza tendințelor”**

*Reprezintă analiza schimbărilor intervenite în poziția unui cont sau a unei linii a situațiilor financiare date, în cursul exercițiilor financiare luate în considerare.* Este posibil să se utilizeze, în stadiul programării sau în cel al verificării finale, o abordare de diagnostic, prin care auditorul face o simplă comparare a valorii constatate pentru anul în curs cu tendința anterioară, în scopul de a determina dacă această valoare se diferențiază, ca manifestare a tendinței.

În vederea confirmării poate fi utilizată o abordare predictivă, auditorul căutând astfel să previzioneze, bazându-se pe tendință, o valoare pentru anul în curs.

Există un anumit număr de tehnici de analiză a tendințelor, după cum urmează :

- metode grafice;
- comparații de la un exercițiu la altul;
- mijloace de ponderare;
- mijloace mobile;
- analiza cronologică;
- tehnici cu variabile multiple, cum ar fi analiza de regresie.

Metodele grafice și analizele de la un exercițiu la altul sunt convenabile mai ales pentru stadiile de pregătire și de verificare finală a acțiunii de audit.

### **4.2. “Analiza indicilor”**

*Este metoda care constă în compararea relațiilor pertinente între cifrele din situațiile financiare.* Această metodă are ca rezultat izolarea relațiilor normale sau stabile (pe o anumită perioadă) care există între soldurile conturilor. Analiza indicilor se dovedește utilă în special dacă aceștia pot fi calculați pentru un număr suficient de ani care să permită astfel reperarea și evaluarea corectă a tendințelor.

Metodele de analiză a indicilor cele mai frecvent utilizate sunt următoarele:

- indexarea la o bază comună și
- analiza indicilor financiari.

Indexarea la o bază comună constă în compararea posturilor de intrări și de ieșiri cu totalul posturilor de intrări, sau a posturilor din bilanț cu totalul activelor. Spre exemplu: compararea dobânzilor percepute sau vărsate cu împrumuturile. Această metodă este utilă în special, dacă se dorește compararea de la un exercițiu la altul a conturilor de încasări și de cheltuieli la total încasări.

Analiza indicilor financiari constă în compararea soldurilor conturilor din situațiile financiare, în scopul de a sesiza corelațiile existente între aceste solduri și de a contribui la identificarea schimbărilor intervenite în aceste corelații într-o anumită perioadă. Cercetarea relațiilor existente între soldurile conturilor poate ajuta auditorii să înțeleagă informațiile conținute în situațiile financiare.

Auditorul poate utiliza o gamă largă de indici, în funcție de natura entității auditate și de situațiile ei financiare. Marja beneficiului brut (rezultat raportat la vânzări), *rotația stocurilor* (costul vânzărilor raportat la valoarea stocurilor) și *întârzierea medie de recuperare a creanțelor* (creanțe raportate la totalul vânzărilor pe credit) constituie trei indici importanți examinați în mod obișnuit într-o societate comercială. Anumiți indici financiari care constau în măsurarea activelor pe termen scurt ai unei entități, raportată la pasivele pe termen scurt ale aceleiași entități pot constitui o măsură utilă a

capacității sale de acoperire a obligațiilor pe termen scurt și pot atrage atenția asupra problemelor de lichiditate.

Analiza indicilor poate fi o tehnică eficientă dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- indicii care se compară sunt calculați folosind aceeași metodologie;
- cifrele diferitelor operațiuni sau ale diferitelor solduri care intră în componența indicilor ce se compară, sunt calculate folosind aceleași practici contabile;
- indicele se presupune a fi relativ stabil de la un exercițiu la altul.

### **4.3. “Analiza predictivă”**

*Reprezintă o procedură analitică care, utilizează calcule sau serii de calcule ce permit, prin utilizarea unor informații financiare și de exploatare pertinente, elaborarea unei previziuni de valoare, fundamentată pe înțelegerea relațiilor plauzibile existente.*

Analiza predictivă este în mod obișnuit procedura analitică cea mai eficientă. Cu toate acestea, eficiența ei depinde de următorii factori:

- caracterul plauzibil al relațiilor identificate;
- luarea în considerare a unor indicatori previzionali pertinenti;
- omiterea indicatorilor previzionali non-pertinenti;
- utilizarea unor informații de exploatare non-financiare pertinente, alături de informații externe sau de informații financiare pertinente.

Auditorul poate folosi tehnici simple de modelare sau metode statistice mai complexe pentru a elabora o previziune, în funcție de natura și calitatea informațiilor disponibile.

Există avantaje semnificative pentru folosirea procedurilor analitice în faza de planificare a acțiunii de audit, ca sursă de asigurare concretă și ca parte a verificării finale a situațiilor financiare.

Utilizarea procedurilor analitice în faza de programare a acțiunii de audit ajută auditorul să determine propria abordare, prin identificarea problemelor semnificative ce trebuie să fie luate în considerare în timpul auditului, cum ar fi: sumele cu valori semnificative, creșteri sau descreșteri în conturile bilanțiere și schimbări în relațiile dintre datele din situațiile financiare. În această fază, procedurile analitice ajută auditorul pentru direcționarea atenției acestuia către zonele cu risc potențial.

Procedurile analitice sunt eficiente dacă se bazează pe o bună cunoaștere a activității entității. Ele sunt deseori capabile să pună la dispoziție probe de audit concrete într-o manieră mai eficientă decât o fac testele de detaliu. Există anumite situații (cum ar fi auditarea prezumției de exhaustivitate) în care testele de detaliu sunt incapabile să ofere asigurarea necesară, dar în care procedurile analitice pot fi eficiente.

Mai mult, utilizarea procedurilor analitice dau posibilitatea auditorului să ofere entității auditate recomandări asupra activității acestuia, iar informațiile obținute pot fi utile și în planificarea auditărilor pentru anii următori.

Utilizarea procedurilor analitice în faza de raportare oferă auditorului posibilitatea de a constata dacă situațiile financiare corespund cunoștințelor obținute despre activitatea entității auditate.

Procedurile analitice includ considerații din compararea informațiilor financiare ale entității, cum ar fi:

- informații comparabile din perioadele precedente;
- rezultate anticipate ale entității, din bugetele aprobate și previzionări;
- estimări predictive pregătite de către auditori, cum ar fi cele referitoare la deprecierea costurilor pentru anul în curs;
- informații din domenii economice similare

Procedurile analitice includ, de asemenea luarea în considerare a următoarelor relații:

- între elemente ale informațiilor financiare care sunt de așteptat să se conformeze unui model previzionat, bazat pe experiența entității;
- între informațiile financiare și informații non-financiare relevante.

Pentru aplicarea procedurilor de mai sus pot fi folosite diferite metode care variază de la simple comparații la analize complexe și care folosesc tehnici statistice avansate. Procedurile analitice

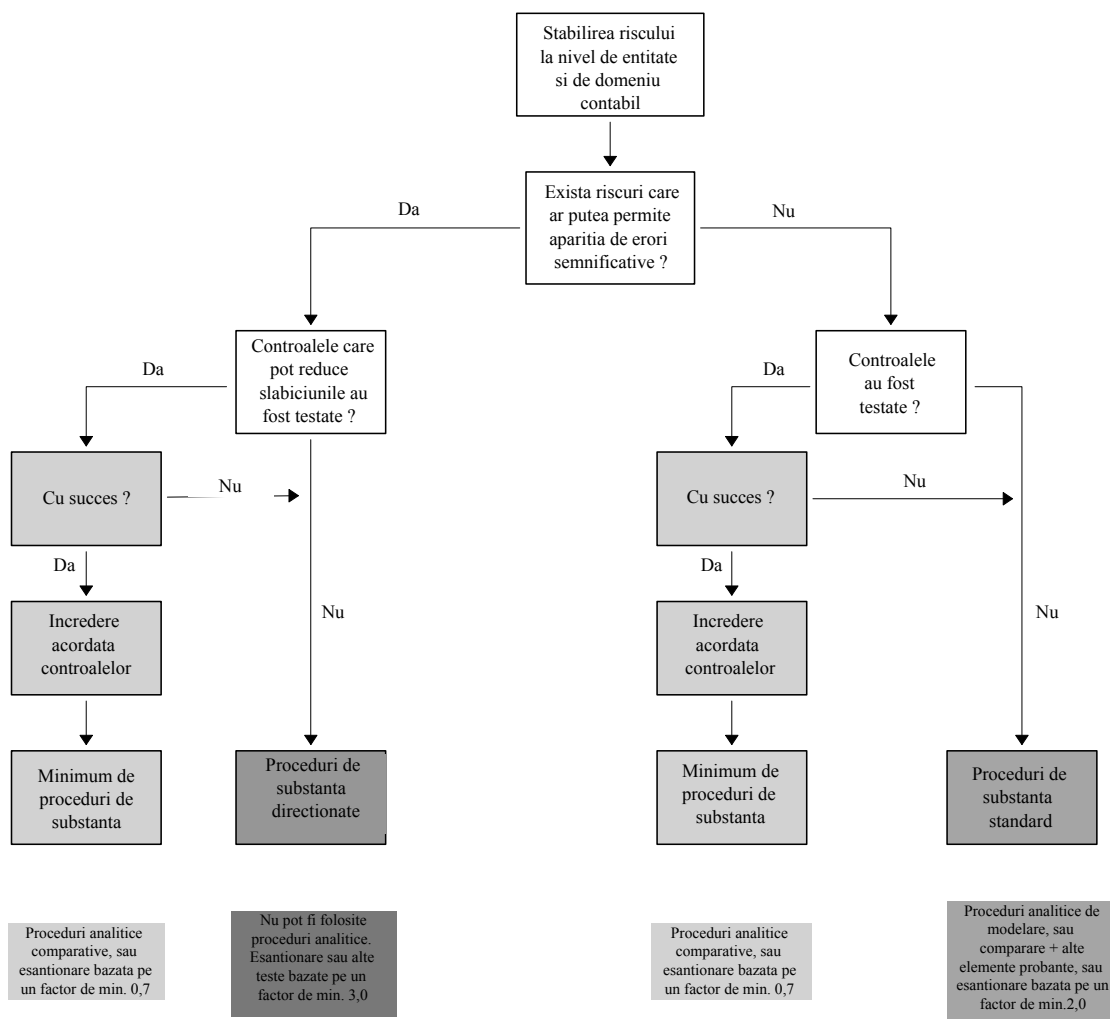
pot fi aplicate situațiilor financiare consolidate ale entității, situațiilor financiare ale componentelor (divizii sau filiale) și elementelor individuale ale informațiilor financiare. Alegerea de către auditori a procedurilor analitice, metodelor și nivelului de aplicare al acestora constituie o problemă de raționament profesional.

**Auditorul poate considera ca este necesar să efectueze mai multe proceduri analitice, pentru a colecta probe de audit necesare, în cadrul fiecărei etape a auditului. De exemplu, în faza de planificare, o cifră de cheltuieli poate fi subiectul unei comparații separate cu prevederile bugetului aprobat și cu cifrele anilor anteriori.**

În scopul pregătirii sau planificării activității de audit este suficient să se folosească o procedură analitică comparativă. În situațiile în care se urmărește obținerea unei asigurări concrete, în care sistemul de control intern a fost testat și a fost stabilit ca eficient, o procedură analitică comparativă poate să ofere un nivel acceptabil de probe de audit. În cadrul unui sistem contabil de dimensiuni mici, o procedură analitică comparativă poate oferi siguranța necesară, chiar și în absența unei testări a sistemului de control.

Pe de altă parte, acolo unde procedura analitică reprezintă sursa principală de obținere a probelor de audit concrete, este necesară utilizarea unei proceduri analitice de modelare.

Alături sunt prezentate schematic circumstanțele în care utilizarea celor două tipuri de proceduri analitice (comparative și de modelare) au șanse să ofere o asigurare concretă pentru auditori. Este de remarcat faptul că, în mod normal, procedurile analitice nu sunt utilizate ca unic suport pentru obținerea siguranței în audit; este preferabil ca auditorul să obțină, în paralel, o siguranță concretă asupra funcționării controlului intern, sau să fie în măsură să ia în considerare un risc foarte scăzut de eroare semnificativă.



## **F. Stabilirea concluziilor auditului**

După aplicarea tuturor procedurilor de audit, după documentarea activității și sistematizarea probelor de audit, auditorii trebuie să formuleze concluzii pe baza activității desfășurate.

Concluziile trebuie înregistrate într-un **formular standard pentru concluzii** (anexa 1). Concluziile trebuie întotdeauna stabilite prin raportare la obiectivul auditului, ceea ce înseamnă că acestea vor menționa dacă obiectivul a fost atins sau nu. De asemenea, trebuie să rezulte clar din formularul standard pentru concluzii aspectele propuse pentru valorificare.

**În formatul standard pentru concluzii, auditorii prezintă:**

- perioada în care s-a desfășurat auditul;
- componența echipei de auditori;
- domeniul în care au aplicat procedurile de audit;
- rezultatele testelor de control, ale procedurilor de fond aplicate și ale verificărilor privind legalitatea și regularitatea operațiunilor auditate.

Documentația aferentă activității desfășurate (probele de audit) trebuie anexată la formularul standard pentru concluzii, formular în care se va face referire la această documentație. Orice abatere semnificativă de la planul și programele de audit trebuie explicată în formularul standard pentru concluzii.

**Domeniul de aplicare și rezultatele testelor de control și a procedurilor de fond.**

Pentru fiecare domeniu de audit auditorii trebuie să prezinte procedurile aplicate conform programului de audit și ceea ce a pus în evidență testarea, respectiv rezultatele auditului, inclusiv:

- specificarea procedurilor de audit;
- numărul eșantioanelor verificate și metodele de eșantionare utilizate;
- definirea populației auditate și dimensiunea eșantionului.

**Concluziile se formulează pe mai multe nivele:**

- concluzii pentru un domeniu auditat;
- concluzia generală asupra întregii situații financiare supuse auditului.

Pe baza procedurilor de audit desfășurate și a concluziilor formulate auditorii vor decide asupra tipului de opinie de audit ce va fi exprimată.

**Actualizarea riscurilor evaluate inițial**

Riscul a fost evaluat în faza de planificare. Cu toate acestea, în faza de execuție, pot apărea factori care să modifice nivelul de risc estimat anterior. La elaborarea concluziilor, auditorii trebuie să precizeze toți factorii care au contribuit la actualizarea riscului evaluat inițial.

Anexa 1

### **CONCLUZII**

<b>Divizia</b>	<b>Exercițiul financiar/bugetar</b>	<b>Echipe de audit - data, semnătura</b>	<b>Codul de îndosariere</b>
----------------	-------------------------------------	--	-----------------------------

Supervizarea auditului – data, semnătura  
Funcția.....data.....

Entitatea auditată

(Concluziile vor fi înregistrate în acest formular standard pe măsură ce se desfășoară auditul)

1. Aria auditată și rezultatele testelor de control și a procedurilor de fond

2. Concluzii

Nr.crt.	Domeniul	Constatări	Concluzii	Recomandări	Referință

3. Actualizarea riscului evaluat inițial

Lista factorilor care au fost luați în considerare pentru o nouă evaluare a riscului.