

**Codul etic de conduita etica si profesionala, ISA 200 Obiectivele si principiile generale ce guverneaza un audit al SF, ISA 210 Termenii angajamentelor de audit, ISA 250 Rolul legislatiei si reglementarilor in vigoare in auditarea SF**

**A. Codul privind conduita etica si profesionala a auditorilor financiar**

Este emis de Comisia de conduită etică a IFAC si cuprinde regulile de comportament profesional stabilite prin „Codul privind conduita etică și profesională a auditorilor financiari.

Codul are o parte introductiva privind interesul public, obiectivele, principiile fundamentale, partea A aplicabila tuturor auditorilor financiari, partea b aplicabila auditorilor financiari de practica publica, partea c aplicabila auditorilor financiari salariati.

Partea A, aplicabila tuturor auditorilor financiari cuprinde: integritatea și obiectivitate, soluționarea conflictelor etice, competență profesională, confidențialitatea, consultanță fiscală, activități internaționale, publicitate.

Partea B, aplicabila auditorilor financiari de practica publica cuprinde independența în angajamentele de audit, competența profesională și responsabilități referitoare la utilizarea serviciilor unor persoane care nu sunt auditori financiari (și/sau contabili), onorarii și comisioane, activități incompatibile cu practica auditorilor publici, fondurile clienților, relațiile cu alți auditori financiari de practică publică, publicitate (mediatizare)

Partea C, aplicabila auditorilor financiari salariati cuprinde conflictul de loialitate, sprijinirea colegilor din același domeniu, competența profesională, prezentarea informațiilor.

Codul privind conduita etică și profesională precizează că obiectivele profesiei de auditor financiar le reprezintă activitățile desfășurate la cele mai înalte standarde de profesionalism „cu scopul de“ a îndeplini cerințele interesului public „prin cel mai înalt nivel de performanță“. Pentru a realiza aceste obiective, trebuie duse la îndeplinire patru cerințe:

- credibilitatea informațiilor pentru a lua decizii;
- profesionalismul;
- calitatea serviciilor;
- încrederea utilizatorilor în serviciile furnizate de auditorii financiari profesioniști.

Calitatea serviciilor obținute de la un auditor financiar trebuie să fie realizate „la cel mai înalt standard de performanță“.

Misiunea pe care auditorul o are impune o categorie de responsabilități profesionale ce trebuie să fie conform cu „codul privind conduita etică și profesională în domeniul auditului financiar“.

Aceste principii sunt:

1. independență
2. integritate
3. obiectivitate
4. competență profesională și atenția cuvenită
5. confidențialitate
6. conduită profesională
7. standardele tehnice

Pentru a respecta aceste principii de către toți auditorii financiari, profesiunea este caracterizată printr-o serie de elemente:

- capacitate intelectuală dobândită printr-o temeinică și continuă pregătire cu cele mai noi tehnici, norme și reguli, dublată de educație;
- aderarea la un mod de conduită comun, la un cod de valori elaborat de organismul administrativ specific care să includă și obiective și principii fundamentale ale codului de etică;
- acceptarea unei responsabilități față de profesie și societate.

Pentru a asigura cel mai înalt nivel de performanță, dar și încrederea publicului în profesia de auditori financiari, organismele administrative sunt datoare pentru a elabora norme etice pentru membrii săi, aplicabile în executarea serviciilor profesionale de audit.

Acceptarea responsabilității față de public constituie o caracteristică esențială a profesiei de auditor financiar. A fi responsabil de serviciile profesionale desfășurate în domeniul auditului financiar nu înseamnă numai satisfacerea cerințelor unui client.

Standardele de audit financiar au fost determinate în cea mai mare parte de interesul public. Spre exemplu:

- Auditorii independenți furnizează informații și fac recomandări pentru menținerea integrității și eficienței situațiilor financiare utilizate de instituții financiare pentru solicitări de credit și acționarilor pentru obținerea de capital.

- Auditorii interni oferă garanția unui sistem eficient de control intern care contribuie la credibilitatea informației financiare externe.

- Experții fiscali contribuie la încrederea și eficiența sistemului fiscal cu cele trei componente ale sale: impozite, taxe și contribuții, mecanismul fiscal și aparatul fiscal.

- Experții în management au responsabilitatea față de interesul public prin elaborarea unor decizii solide privind strategiile de dezvoltare a firmei, rentabilizarea lor, creșterea cifrei de afaceri etc.

Rolul auditorilor financiari este foarte important în societate. Plaja largă de utilizatori ai informației contabile prin public (investitori, salariați, creditori, debitori, instituții financiare, guvern) se bazează pe validarea conturilor anuale realizate de auditorii financiari profesioniști în tot ceea ce înseamnă instrumentare tehnică contabilă și o raportare financiară corectă, un management financiar eficient și consultanță competentă pentru un spectru larg al afacerii.

Pentru a răspunde acestor mari responsabilități ce le revin auditorilor financiari, atitudinea și comportamentul lor în procesul de furnizare a serviciilor profesionale au impact asupra bunăstării economice prin actul de decizie care se ia pe credibilitatea raportului lor.

Poziția avantajoasă pe care o oferă această profesie se menține cu condiția de a da publicului servicii de înalt profesionalism și în concordanță "cu cerințele etice prin care se demonstrează că încrederea publicului este solid fundamentată". Obiectivele și principiile fundamentale sunt generale și ele nu pot fi utilizate pentru rezolvarea problematicii de etică într-un anumit caz. Există situații specifice ale profesiunii de auditor financiar, în care etica impune prioritar anumite obiective și principii.

Astfel, Camera Auditorilor din România a elaborat cadrul privind conduita etică și profesională în domeniul auditului financiar funcție de cerințele utilizatorilor ca beneficiari ai serviciilor profesionale pe anumite segmente ale activității economice în trei direcții:

- principii care se aplică tuturor auditorilor financiari profesioniști;
- principii care se aplică doar auditorilor financiari de practică publică;
- principii care se aplică auditorilor financiari angajați și aplicabile auditorilor angajați de practica publică, dacă corespund condițiilor ce se impun.

„Auditorul financiar profesionist este acea persoană care lucrează în practica publică (unic profesionist, într-o asociație sau societate) sau în industrie, comerț, sectorul public sau învățământ“

Auditorul financiar angajat poate să presteze servicii în orice ramură (industrie, comerț sectorul public sau învățământ).

Auditorul financiar de practică publică este fie partener sau persoană într-o firmă (cabinet) care oferă servicii profesionale (audit, fiscalitate, consultanță) și/sau este implicat într-o societate care are responsabilități de conducere. Termenul este utilizat și pentru a desemna o societate de audit financiar care își desfășoară activitatea în practica publică.

## **A1. Codul de etică aplicat tuturor auditorilor financiari**

Codul privind conduita etică și profesională în domeniul auditului financiar prevede următoarele principii-cerințe:

1. Integritatea și obiectivitatea

2. Soluționarea conflictelor etice
3. Confidențialitate
4. Competența profesională
5. Consultanța în domeniul fiscal
6. Activitățile internaționale
7. Publicitatea

1. Integritatea presupune onestitate și corectitudine în desfășurarea serviciilor profesionale. Auditorii nu trebuie să se implice în conflicte de interese. Practica a dovedit că există o serie de factori care pot afecta obiectivitatea. Auditorii financiari profesioniști trebuie să se asigure că toate persoanele implicate în serviciile profesionale de audit respectă principiul obiectivității. Ei nu trebuie să accepte sau să ofere cadouri de orice natură care „în mod rezonabil“ pot avea o influență considerabilă asupra deciziilor lor sau a celor implicați a executa servicii profesionale.

2. Există factori care pot determina ca responsabilitățile unui auditor financiar profesionist să intre în conflict cu solicitări interne sau externe. Auditorul financiar profesionist aflat la un nivel ierarhic superior trebuie să cerceteze pentru a se asigura că există politici de soluționare a conflictelor. Relațiile de familie sau personale poate da naștere la presiuni exercitate asupra veniturilor profesionale și li se poate solicita să acționeze contrar standardelor tehnice sau profesionale. Dacă există conflicte de etică semnificative, ei pot acționa în ordine gradual până epuizează toate căile astfel:

- rezolvarea conflictului prin urmărirea politicii existente la nivelul organizației;
- analiza conflictului etic cu primul nivel superior direct. Dacă nu se rezolvă conflictul cu acesta, auditorul apelează la conducerea imediat superioară (director general, consiliul de administrație, conducerea AGA);
- să apeleze la un consultant independent, confidențial, pentru a găsi modalitatea de acțiune pentru soluționarea conflictului;
- să demisioneze și să prezinte un memoriu de informare cu privire la problemele semnificative (exemplu fraudă), în situația în care conflictul etic se manifestă chiar după toate nivelurile de analiză.

3. Auditorii financiari profesioniști sunt obligați să respecte confidențialitatea pe măsura executării serviciilor profesionale chiar și după ce relația cu clientul încetează. Există excepții de la principiul expus, doar când i s-a permis să dezvăluie informații sau atunci când există o datorie legală sau profesională.

4. Competența profesională. Un auditor financiar profesionist trebuie mai întâi să atingă competența profesională. Aceasta presupune studii economice superioare, studii de specialitate: să cunoască și să aplice Standardele Naționale și Internaționale de Contabilitate, standardele tehnice de audit, să aibă o conduită etică ireproșabilă, să cunoască la zi reglementările naționale în domeniul contabilității, fiscalității, solide cunoștințe de drept comercial, evaluare economică, statistică, gestiune financiară analiză și nu în ultimul rând matematici financiare. Pregătirea profesională este validată prin examene profesionale relevante și o bogată experiență în domeniu. O a doua cerință este „păstrarea competenței profesionale“, care se remarcă prin cercetarea permanentă a ultimelor cunoștințe în domeniul profesiunii, reguli, norme relevante luate la nivel național și internațional în domeniul contabilității și auditului. Programul auditorului financiar profesionist trebuie „orientat spre asigurarea controlului calității performanței serviciilor profesionale“.

5. În situația în care auditorul financiar profesionist acordă servicii fiscale unui client, acesta trebuie să aibă în vedere riscul fiscal și eficacitatea în favoarea clientului, dar cu competență profesională și mare atenție pentru a nu afecta integritatea și obiectivitatea sa. Orice ambiguitate sau interpretare a textului de lege poate fi rezolvată în favoarea firmei cu condiția să domine „rezonabilul“ în orice acțiune. Auditorul nu trebuie să asigure clientul că declarațiile fiscale oferite inclusiv consultanța fiscală sunt neatacabile, deoarece responsabilitatea pentru conținutul declarației revine în primul rând clientului. Auditorul financiar profesionist are obligația să ia toate măsurile necesare pentru a se asigura, pe baza datelor primite, că declarația fiscală este întocmită corespunzător, este reală și corectă. Opiniile semnificative oferite unui client trebuie reținute ca un memoriu pentru dosare sau utilizate ca scrisoare.

Auditorul financiar profesionist are obligația de a se disocia de orice declarație fiscală sau informații prezentate în situații care vizează statul ca utilizator și conține falsuri, erori, omisiuni sau neclarități, cu scopul de a induce în eroare aparatul fiscal. Informațiile furnizate de client pentru pregătirea și validarea unor documente sau probe, investigații în ceea ce privește instrumentarea tehnică contabilă aferentă operațiunilor economico-financiare. Auditorul financiar profesionist utilizează declarațiile fiscale din anii anteriori. Acestea îl ajută la recomandări pentru optimizarea costului fiscal pe ansamblul societății. Dacă auditorul descoperă erori sau omisiuni semnificative în declarațiile fiscale ale anului anterior sau neînregistrarea unei declarații fiscale, trebuie să informeze societatea asupra erorilor, omisiunilor și recomandarea de a aduce la cunoștința autorităților fiscale prin aparatul fiscal. Nu-i este permisă aducerea la cunoștință de erorile semnificative aparatului fiscal, decât cu permisiunea clientului. Dacă erorile nu sunt corectate de către client, auditorul financiar are obligația să se disocieze de acele declarații sau situații prezentate autorităților și să ia în considerație dacă responsabilitățile profesionale îi permit continuarea serviciilor cu clientul respectiv.

6. Auditorul financiar profesionist poate desfășura servicii profesionale internaționale. Aceste servicii trebuie îndeplinite conform cu standardele tehnice relevante și cu cerințele etice. În situația în care un auditor execută servicii în altă țară decât cea de origine și există diferențe specifice de conduită etică și profesională ale celor două țări, auditorul financiar profesionist este obligat să analizeze două situații:

- a) – cum sunt cerințele etice ale țării unde execută serviciile;
- b) – dacă cerințele etice ale țării de origine sunt obligatoriu de aplicat pentru serviciile profesionale executate în afara țării și sunt cele mai severe.

a1. În situația în care cerințele etice ale țării străine unde se execută serviciile sunt mai puțin severe .

a2. Dacă în țara străină în care auditorul desfășoară servicii profesionale cerințele etice sunt „mai severe“ decât Codul Etic al IFAC, atunci se aplică cerințele etice din țara străină auditorului.

b. Dacă cerințele etice ale țării de origine sunt mai severe decât cele arătate la punctele a1 și a2 și sunt obligatorii pentru servicii executate în afara țării, auditorul va aplica codul etic din țara de origine.

7. Promovarea serviciilor profesionale ale auditorilor financiari profesioniști trebuie să aibă în vedere trei cerințe, potrivit cu Codul privind Conduita Etică și Profesională în domeniul auditului financiar:

a) Profesiunea de auditor financiar profesionist are forța, reputația și capacitatea necesară, prin serviciile pe care le oferă, să dezvolte mediul de afaceri și al societății în sensul progresului. În acest sens, auditorii financiari nu trebuie să folosească nici un mijloc care aduce profesiei „faimă proastă“.

b) Să nu practice prețuri exagerate pentru serviciile oferite clienților lor.

c) Să nu facă referiri negative la activitatea altor auditori financiari.

## **A2. Codul de etică aplicat auditorilor financiari profesioniști de practică publică**

Angajamentul de audit solicită exprimarea unei opinii asupra unor informații financiare de către un auditor financiar de practică publică. Asumarea angajamentului de audit impune ca auditorii financiari profesioniști de practică publică să fie lipsiți de orice interes ca fiind incompatibil cu principiile integrității, obiectivității și independenței. Deci principiul care trebuie să stea la baza angajamentului de audit este independența auditorilor financiari profesioniști de practică publică. Factorii care pot afecta independența unui auditor financiar profesionist de practică publică sunt multipli. Potrivit Codului de Conduită Etică și Profesională, factorii care pot pune la îndoială independența unui auditor financiar profesionist de practică publică sunt:

a) legăturile financiare cu clienții sau cu afacerile acestora;

b) funcții pe care auditorii le au sau le-au avut în cadrul societăților;

c) alte servicii aduse clienților de audit;

- d) relațiile personale și de familie;
- e) onorarii și/sau onorarii condiționate;
- f) litigii în desfășurare sau în curs de desfășurare;
- g) asocierea pe termen lung a personalului cu experiență, cu clienții de audit.

a) Legăturile financiare cu clienții sau cu afacerile acestora pot afecta independența auditorilor financiari de practică publică. Pentru ca independența auditorului să nu fie afectată, acesta trebuie să evite următoarele situații:

- interesele financiare directe cu clienții sau interese indirecte cu clienții;
- credite date clientului sau luate de la acesta sau de la orice angajat, investitor principal al firmei clientului;
- să dețină un interes financiar în asociere cu un client sau cu salariații clientului;
- să dețină un interes financiar față de o filială, sucursală care nu este client, dar are o relație de investitor cu clientul sau o relație cu o filială aflată în zona de influență semnificativă.

b) Independența auditorilor financiari de practică publică este afectată când dețin funcții în cadrul societăților auditate. Independența nu permite ca auditorul să fie sau să fi fost pe perioada auditată sau imediat anterioară membru al Consiliului de Administrație, funcționari, angajați ai clientului auditat sau asociați ai unui membru al consiliului sau angajați ai unei societăți ori în serviciul unuia dintre aceștia.

În asemenea situații, auditorului nu-i este permis să accepte un angajament de audit care automat implică asumarea unei opinii responsabile. Dacă auditorul se află în una dintre situațiile de mai sus, perioada imediat precedentă angajamentului de audit nu trebuie să fie mai mică de doi ani.

c) Serviciile profesionale necesită aptitudini contabile sau conexe efectuate de auditori financiari profesioniști ce includ contabilitate, audit, consultanță fiscală și managerială și servicii de management financiar. În situația în care un auditor financiar profesionist este solicitat să ofere, în afara serviciilor de audit, și alte activități unui client, el trebuie să fie atent să nu execute funcții de conducere sau să ia decizii de conducere, responsabilități ce revin Consiliului de Administrație și conducerii clientului. Serviciile consultative (manageriale, fiscalitate) pot fi furnizate de auditori financiari profesioniști de practică publică cu condiția ca aceștia să nu se implice în actul de decizie al clientului. Aceasta presupune „să nu existe nici o implicație în responsabilitatea asumată pentru deciziile de conducere“. Există societăți mici care nu au personal contabil angajat, iar pregătirea situațiilor financiare este frecvent solicitată de un auditor financiar profesionist de practică publică. Auditorul poate să execute asemenea servicii, dar trebuie să respecte următoarele cerințe pentru a nu afecta integritatea și independența:

1. Lipsa oricărei relații sau asocieri de relații cu clientul pentru evitarea conflictului de interese.
2. Clientul este responsabil pentru situațiile financiare.
3. Auditorul financiar profesionist de practică publică nu trebuie să se confunde cu rolul angajatului sau pe post de conducător coordonând operațiunile unei societăți.
4. Testele de audit trebuie efectuate, chiar dacă auditorul financiar profesionist de practică publică a preluat sau a realizat instrumentarea tehnică contabilă. Este de preferat ca personalul desemnat cu efectuarea formulelor contabile să nu participe la examinarea unor rapoarte sau situații financiare.

d) Independența auditorilor financiari profesioniști de practică publică poate fi afectată dacă există relații personale și de familie. Dacă un auditor își exercită profesia în mod individual sau angajat implicat în auditul unui client este soțul clientului, copilul aflat în întreținerea acestuia sau rudă cu acesta, independența auditorului este afectată. Trebuie avut în vedere de la bun început că o asemenea relație creează o amenințare „pentru independență“.

e) În situația în care onorariile succesive de la un client sau un grup de clienți au o pondere mare a onorariilor brute totale, auditorul financiar de practică publică poate deveni dependent de acel client și poate genera suspiciuni în privința independenței. Este dificil de precizat ce procent din onorariile unui client sau grup de clienți asociați este la limita inacceptabilă din totalul onorariilor. Auditorul trebuie să ia în considerare dacă acele onorarii nu sunt cu mult peste limita „rezonabilului“ astfel încât să nu-i afecteze independența față de client. Onorariile încasate în cote procentuale sau

similare sunt tratate ca onorarii condiționate. Dacă ele sunt fixate de autoritate publică sau tribunale jurisdicționale, atunci nu sunt onorarii condiționate.

Serviciile profesionale nu se acordă unui client conform unui acord prin care nu se percepe nici un onorariu decât dacă acesta este condiționat de rezultatele serviciilor respective. Alte elemente care pot afecta independența auditorului financiar profesionist de practică publică sunt bunurile și serviciile acceptate de către soții și copiii aflați în întreținerea lor, cu excepția celor care sunt oferite publicului larg. De asemenea, proprietatea asupra capitalului trebuie să aparțină în totalitate auditorilor financiari de practică publică. Dacă capitalul sau o parte a acestuia este deținut de terți sau capitalul a fost finanțat de terți, aceștia pot influența auditorii financiari în misiunea pe care o au de realizat. Participarea altor persoane la capitalul unei societăți de audit este permisă cu condiția ca majoritatea atât a proprietății asupra capitalului, cât și a drepturilor la vot să aparțină numai auditorilor financiari de practică publică.

f) Orice litigiu iminent sau în desfășurare, în care sunt implicați auditorii financiari de practică publică și un client, este considerat un obstacol al independenței auditorului. Orice intenție a clientului de a începe acțiunea legală împotriva unui auditor financiar de practică publică poate cauza auditorului financiar de practică publică și firmei un element semnificativ ce poate afecta activitatea auditorului. Intenția unei acțiuni sau iminența unei acțiuni judecătorești din partea auditorului financiar în mod automat conduce la lipsa de disponibilitate a conducerii de a prezenta informații relevante auditorului financiar.

g) Independența auditorului financiar profesionist de practică publică poate fi afectată în situația în care este utilizat același personal într-un angajament de audit. Există pericolul „ca o implicare pe termen lung a unui auditor financiar cu un client să conducă la relații strânse care pot fi înțelese ca o subminare a obiectivității și independenței“. Familiaritatea bazată pe o lungă continuitate a activității poate afecta îndeplinirea tuturor procedurilor de audit, precum și utilizarea raționamentelor obiective asupra raportului de audit. Pentru a preîntâmpina efectele negative asupra independenței și obiectivității în executarea serviciilor profesionale, auditorul financiar de practică publică trebuie să efectueze o rotație regulată a personalului cu experiență în timpul unui angajament de audit. Rotația personalului este dificilă mai ales în cadrul societăților mici, unde există domenii specializate de audit. Măsurile de siguranță și de stabilire permanentă a consultanței externe cu auditori financiari experimentați sau din organizațiile profesionale disponibile (Camera Auditorilor) nu trebuie să fie ocolite.

### **A3. Principii ce stau la baza selectării personalului utilizat în activitățile de audit și care nu sunt auditori financiari**

Practica economică solicită deseori servicii pe care auditorii financiari profesioniști de practică economică nu au competența necesară să le realizeze: cunoștințe tehnice, evaluări tehnice, asistență juridică de specialitate, asigurări etc. Îndrumarea tehnică necesară pentru îndeplinirea tuturor obiectivelor de

audit este realizată prin apelarea la experți specializați în anumite domenii noi. În asemenea situații, auditorul trebuie să țină cont de faptul că serviciul profesional rămâne în sarcina sa, urmărind respectarea cerințelor de etică. Angajarea de către auditorul financiar profesionist a experților care nu sunt auditori financiari implică atenția cuvenită dacă experții cunosc cerințele etice ca principii fundamentale: integritatea, obiectivitatea, competența profesională, confidențialitatea, conduita profesională și standardele tehnice, precum și independența. Natura angajamentului de audit și a experților implicați într-o activitate de servicii profesionale implică supravegherea și îndemnarea acestora de a fi familiarizați cu codul etic, cerințele etice, oferirea de consultanță atunci când există conflicte potențiale. Toată responsabilitatea unui angajament de audit cade în sarcina auditorului financiar profesionist, iar dacă acesta nu are certitudinea că la orice moment comportamentul etic corespunzător nu este asumat de experți, angajamentul de audit nu trebuie acceptat. În situația în care un angajament de audit a fost acceptat, iar pe parcursul activității apelează la experți și are îndoieli în

ceea ce privește respectarea de către aceștia a principiilor prevăzute în Codul de etică, angajamentul trebuie încheiat (stopat).

#### **A.4. Onorariile profesionale**

Responsabilitatea auditorului financiar în derularea serviciilor cu obiectivitate și integritate, în totală corespondență cu standardele tehnice, necesită multă pregătire și experiență în domeniu. Calitatea serviciilor profesionale trebuie remunerată. Onorariile profesionale implică o corectă evaluare a serviciilor derulate în

beneficiul clientului, ținând cont de :

- a) serviciul profesional solicitat;
- b) nivelul de pregătire și experiența necesară persoanelor angajate în derularea serviciilor profesionale;
- c) fondul de timp necesar calculat pentru fiecare auditor și/sau expert angajat în derularea serviciilor profesionale;
- d) gradul de responsabilitate necesar în derularea serviciilor profesionale. Onorariile profesionale trebuie să fie calculate pe baza tarifului/oră sau pe zi pentru fiecare persoană angajată în misiune, având în vedere condițiile legale, sociale și economice ale fiecărei țări. Este bine mai întâi să se analizeze serviciile profesionale și să se perceapă onorarii prestabilite. Nu se încalcă principiile etice dacă un auditor financiar de practică publică solicită unui client „un onorariu mai mic“ decât cel aplicat anterior pentru un serviciu similar oferit, luând în considerare criteriile de la punctele a, b, c, d mai sus arătate. Onorariul aplicat unui client trebuie să fie apreciat corespunzător, astfel încât să nu fie afectată calitatea muncii asupra serviciilor conforme tuturor standardelor profesionale și procedurilor de control asupra calității.

De asemenea, onorariile nu se percep decât dacă sunt obținute anumite constatări sau rezultate sau în situația când onorariul este condiționat de constatările sau rezultatele serviciilor profesionale.

Onorariile condiționate sunt sub formă de cotă procentuală în situația în care sunt autorizate prin statut sau impuse de organisme profesionale pentru anumite servicii profesionale. Codul de conduită etică și profesională menționează că toate cheltuielile conexe legate de călătorie cu ocazia îndeplinirii serviciilor profesionale (cheltuieli de transport, cazare, etc.) vor fi acoperite de către client suplimentar față de onorariile profesionale.

#### **A.5. Activități incompatibile cu practica auditorilor financiari publici**

Codul de etică nu permite unui auditor financiar de practică publică să se angajeze în același timp într-o activitate care-i poate deteriora integritatea, obiectivitatea, independența sau reputația profesiei sale. Auditorul poate în schimb să ofere în același timp mai multe tipuri de servicii profesionale, care nu deteriorează integritatea, obiectivitatea sau independența. Orice afaceri, ocupații sau activități independente simultane, fără să aibă tangență cu serviciile profesionale ale auditorului financiar de practică publică, care pot să-i împiedice derularea activității în bune condiții, concordante cu principiile eticii fundamentale ale profesiei de auditor financiar, sunt considerate „ca incompatibile cu practica contabilității publice“.

#### **A.6. Acceptarea de noi angajamente cu alți auditori financiari profesioniști de practică publică**

Un auditor financiar profesionist de practică publică nu poate acumula experiență în toate domeniile contabilității. Din acest motiv, el poate dezvolta în cabinetul său o anumită gamă de servicii care pot fi onorant îndeplinite și cu competență profesională. Atunci când este cazul, ei trebuie să solicite asistență de la alți auditori competenți care au aptitudini speciale pe anumite servicii sau îndatoriri speciale.

Alegerea consultanților potriviți trebuie să fie esențială pentru client. În astfel de situații, auditorul financiar nu trebuie să influențeze prin restricție dorința clientului de a prefera un alt auditor pentru consultanța specială. Serviciile altor auditori financiari profesioniști de practică publică specializați în anumite domenii ale confidențialității, care să le ofere cu competență profesională, sfaturi sau alte activități adiacente, pot fi soluționate pe două căi:

a) de către client, în urma unei discuții sau consultări cu auditorul financiar existent<sup>14</sup> sau una din inițiativa proprie a auditorului financiar existent; sau, pur și simplu, clientul decide să caute un auditor specializat pe problemele profesionale interesate;

b) de către auditorul financiar existent, cu respectarea confidențialității. Când auditorul este solicitat de client să ofere un serviciu de consultanță, el este dator să știe dacă clientul are deja un auditor financiar. În situația în care auditorul deja existent continuă să ofere servicii profesionale, auditorul financiar primitor se va limita doar la serviciile specifice primite fie de la auditorul existent, fie de la client. Auditorul primitor trebuie să sprijine relația convenită a auditorului existent, să nu fie în dezacord cu serviciile profesionale ale auditorului existent și să-i asigure toate informațiile relevante. În situația în care auditorul financiar primitor preia de la client să desfășoare distinct anumite activități față de cele avute de la auditorul financiar existent, fie sau cele primite inițial de la client, aceste servicii sunt considerate ca o cerere separată de servicii sau consultanță. Auditorul financiar primitor trebuie să anunțe clientul despre obligația profesională de a comunica cu auditorul financiar existent pentru a primi informațiile relevante necesare în scopul derulării serviciilor primite. Este de preferat ca acest anunț către client să fie imediat și în scris. La rândul său, auditorul financiar existent trebuie să mențină și să coopereze cu auditorul financiar primitor în cazul cererilor de asistență. Dacă auditorul financiar primitor este consultat în probleme de contabilitate, audit, standarde sau raportări aferente unor tranzacții speciale, acesta trebuie să fie atent ca opinia exprimată să fie documentată, adecvată, pe baza accesului la informații relevante comunicând cu auditorul financiar existent. Cu acordul clientului, auditorul financiar primitor trebuie să ofere o copie a raportului final. În situația în care clientul nu dorește o comunicare cu auditorul financiar existent, angajamentul auditorului financiar primitor nu trebuie realizat. În situația în care clientul solicită un alt auditor financiar, ca urmare a înlocuirii celui alt auditor financiar profesionist de practică publică, trebuie urmate următoarele proceduri:

a) să se asigure de fapt că nu există motive profesionale pentru care numirea sa să nu fie acceptată, aceasta făcându-se prin comunicarea directă cu auditorul financiar existent;

b) toate circumstanțele în care noua numire este propusă să poată fi acceptate, astfel încât, să se mențină relații de bună colaborare între toți auditorii financiari;

c) auditorul financiar existent să discute afacerile clientului cu auditorul financiar profesionist propus numai dacă clientul permite acest lucru. În situația afirmativă, auditorul financiar propus trebuie să ia în considerație toate informațiile oferite de auditorul financiar existent și să le trateze cu strictă confidențialitate.

d) auditorul financiar propus înainte de a accepta angajamentul de servicii profesionale recurente trebuie să se asigure dacă:

d1. clientul a avizat auditorului existent despre propunere și și-a dat acordul (de regulă, în scris) de a discuta integral afacerile clientului liber cu auditorul propus;

d2. dacă clientul nu-i acordă permisiunea să discute liber afacerile, să decline atunci angajamentul;

d3. la primirea permisiunii de către client, auditorul financiar propus să solicite de la auditorul existent în scris informații detaliate sau motive profesionale ce trebuie cunoscute înainte de a decide dacă este oportun să se accepte sau nu angajamentul;

d4. în situația în care auditorul financiar propus nu primește răspuns de la auditorul financiar existent, atunci comunică în scris acestuia din urmă „că nu există nici un motiv profesional pentru care angajamentul nu poate fi acceptat și intenționează să-l accepte“;

d5. în situația în care schimbarea de angajament a fost făcută, auditorul financiar existent trebuie să transfere noului auditor toate registrele și documentele clientului care sunt deținute și să comunice aceasta clientului.



## **B. ISA 200 OBIECTIVE ȘI PRINCIPII GENERALE CARE GUVERNEAZĂ UN ANGAJAMENT DE AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE**

ISA 200 stabilește standarde și furnizează recomandări cu privire la obiectivul și principiile generale care guvernează un angajament de audit al situațiilor financiare.

Obiectivul unui angajament de audit al situațiilor financiare este de a da posibilitatea auditorului să exprime o opinie cu privire la situațiile financiare, dacă acestea sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru aplicabil de raportare financiară.

Cu toate că opinia auditorului sporește credibilitatea situațiilor financiare, utilizatorul nu trebuie să considere opinia de audit drept o garanție a viabilității viitoare a entității sau a eficienței ori productivității cu care managementul a condus activitățile entității.

### *Principiile generale ale unui angajament de audit*

a. Auditorul trebuie să respecte Codul etic. Principiile etice care guvernează responsabilitățile profesionale ale auditorului sunt: Independența; Integritatea; Obiectivitatea; Competența profesională și diligența cuvenită; Confidențialitatea; Conduita profesională; și Standardele tehnice.

b. Auditorul trebuie să desfășoare un angajament de audit în conformitate cu ISA. Acestea conțin principii de bază și proceduri esențiale, împreună cu recomandări aferente, sub forma materialelor explicative și a altor materiale.

c. Auditorul trebuie să planifice și să desfășoare un angajament de audit cu o atitudine de scepticism profesional, admitând că pot exista împrejurări în care situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ. (O evaluare critică, în mod circumspect, a validității unei probe de audit obținute, acordând atenție probelor de audit care contrazic sau pun la îndoială credibilitatea documentelor sau a declarațiilor conducerii).

*Sfera unui angajament de audit* se referă la procedurile de audit presupuse a fi necesare în circumstanțele respective pentru a realiza obiectivul auditului. Procedurile trebuie să fie determinate de către auditor, luând în considerare cerințele ISA, ale organismelor profesionale relevante, cerințele legislative și de reglementare și, acolo unde este adecvat, cerințele prevăzute în termenii angajamentului de audit și cerințele de raportare.

### *Certificarea rezonabilă*

În conformitate cu ISA, un audit este destinat să ofere o certificare rezonabilă că situațiile financiare, considerate în totalitatea lor, nu conțin denaturări semnificative. Certificarea rezonabilă este un concept legat de cumularea probelor de audit necesare pentru ca auditorul să concluzioneze că nu există denaturări semnificative în situațiile financiare considerate în totalitatea lor. Certificarea rezonabilă se referă la întregul proces de audit.

Un auditor nu poate obține o certificare rezonabilă deoarece există limitări inerente într-un angajament de audit, care afectează capacitatea auditorului de a detecta denaturări semnificative. Aceste limitări sunt cauzate de factori ca:

- Utilizarea testelor.
- Limitările inerente ale controlului intern (de exemplu, posibilitatea ignorării acestuia de către conducere și a existenței unor înțelegeri secrete).
- Faptul că majoritatea probelor de audit sunt persuasive, mai degrabă decât conclusive.

De asemenea, activitatea desfășurată de auditor în scopul formării unei opinii se bazează și pe raționament profesional, în special în ceea ce privește:

(a) strângerea probelor de audit, de exemplu, în deciderea naturii, duratei și a întinderii procedurilor de audit; și

(b) conturarea unor concluzii bazate pe probele de audit strânse, de exemplu, evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor făcute de conducere la întocmirea situațiilor financiare.

În plus, alte limitări pot afecta persuasiunea probelor de audit disponibile pentru a trage concluzii cu privire la anumite aserțiuni (de exemplu, tranzacții între părțile afiliate). În aceste cazuri, anumite ISA identifică proceduri specifice care, datorită naturii aserțiunilor particulare, vor oferi probe de audit suficiente și adecvate în cazurile în care nu există:

(a) circumstanțe neobișnuite care sporesc riscul apariției denaturărilor semnificative, în afara celor care sunt estimate să apară în mod obișnuit; sau

(b) nici un indiciu că a avut loc o denaturare semnificativă.

În consecință, datorită factorilor descriși mai sus, un angajament de audit nu constituie o garanție că situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

#### *Riscul de audit și pragul de semnificație*

Entitățile urmăresc strategii prin care să își realizeze obiectivele și, în funcție de natura operațiunilor și a sectorului de activitate, de mediul de reglementare în care funcționează și de dimensiunea și complexitatea lor, se confruntă cu o varietate de riscuri ale activității. Conducerea este responsabilă cu identificarea unor astfel de riscuri și cu tratarea lor. Cu toate acestea, nu toate riscurile sunt asociate cu întocmirea situațiilor financiare. *Auditorul este preocupat, în cele din urmă, doar de acele riscuri care pot avea un efect asupra situațiilor financiare.*

Auditorul obține și evaluează probele de audit pentru a obține o certificare rezonabilă cu privire la situațiile financiare, mai exact dacă acestea oferă o imagine fidelă (sau prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative) în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară. Conceptul de certificare rezonabilă admite că există un risc ca opinia de audit să fie necorespunzătoare. Riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit necorespunzătoare atunci când situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ este cunoscut ca „*risc de audit*”.

Auditorul trebuie să planifice și să desfășoare angajamentul de audit astfel încât să reducă riscul de audit până la un nivel acceptabil de scăzut care să fie consecvent cu obiectivul unui audit. Auditorul reduce riscul de audit prin crearea și efectuarea unor proceduri de audit prin care să obțină probe de audit suficiente și adecvate, pentru a fi capabil să contureze concluzii rezonabile pe care să fundamenteze o opinie de audit. Certificarea rezonabilă este obținută atunci când auditorul a redus riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut.

Riscul de audit este o funcție a riscului unor denaturări semnificative în situațiile financiare (sau, mai simplu, „riscul unor denaturări semnificative”) (mai exact, riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ înainte de procesul de audit) și a riscului ca auditorul să nu detecteze o astfel de denaturare („risc de nedetectare”). Auditorul desfășoară proceduri de audit pentru a evalua riscul unor denaturări semnificative și caută să limiteze riscul de nedetectare prin desfășurarea unor proceduri de audit suplimentare bazate pe respectiva evaluare. Procesul de audit presupune exercitarea raționamentului profesional în pregătirea abordării de audit, prin concentrarea atenției asupra a ceea ce nu ar putea ieși bine (mai exact, care sunt posibilele denaturări care pot apărea) la nivelul aserțiunilor, și în desfășurarea procedurilor de audit ca răspuns la riscurile evaluate, în scopul obținerii de probe de audit suficiente și adecvate.

Auditorul este preocupat de denaturările semnificative și nu este responsabil cu detectarea denaturărilor care nu sunt semnificative pentru situațiile financiare considerate ca întreg. Auditorul este cel care consideră dacă efectul denaturărilor necorectate identificate, atât individual cât și cumulativ, este semnificativ pentru situațiile financiare luate ca întreg. Pragul de semnificație și riscul de audit sunt corelate. Pentru pregătirea procedurilor de audit care să determine dacă există denaturări care sunt semnificative pentru situațiile financiare luate ca întreg, auditorul ia în considerare riscul unor denaturări semnificative la două niveluri: nivelul situațiilor financiare generale și corelat cu clase de tranzacții, solduri ale unor conturi și prezentări de informații împreună cu aserțiunile aferente.

Auditorul ia în considerare riscul unor denaturări semnificative la nivelul situațiilor financiare generale, care se referă la riscurile unor denaturări semnificative care sunt legate în totalitate de situațiile financiare luate ca întreg și afectează în mod potențial multe aserțiuni. Riscurile de această natură au legătură adesea cu mediul de control al entității (deși aceste riscuri pot fi corelați și cu alți factori, cum ar fi condiții economice regresive) și nu sunt riscuri care să se poată identifica neapărat cu aserțiuni specifice la nivelul claselor de tranzacții, al soldului unui cont sau al prezentărilor de informații. Mai degrabă, acest risc general reprezintă circumstanțe care cresc riscul posibilității existenței unor denaturări semnificative în orice număr de aserțiuni diferite, de exemplu, prin ignorarea de către conducere a controalelor interne. Astfel de riscuri pot avea o relevanță specială

pentru considerarea de către auditor a riscului unor denaturări semnificative generate din fraudă. Răspunsul auditorului la riscul evaluat al unor denaturări semnificative la nivelul situațiilor financiare generale include: luarea în considerare a cunoștințelor, aptitudinilor și capacității personalului însărcinat cu responsabilități semnificative în cadrul angajamentului, inclusiv necesitatea implicării experților; nivelurile corespunzătoare de supraveghere; și dacă există evenimente sau condiții care pot pune la îndoială, în mod semnificativ, capacitatea entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității.

Auditorul ia în considerare, de asemenea, riscul unor denaturări semnificative la nivelul clasei de tranzacții, al soldului unui cont și al prezentărilor de informații, deoarece o astfel de considerare ajută direct la determinarea naturii, duratei și întinderii procedurilor de audit suplimentare la nivelul aserțiunii. Auditorul caută să obțină probe de audit suficiente și adecvate la nivelul clasei de tranzacții, al soldului unui cont și al prezentărilor de informații într-o manieră care să permită auditorului, în momentul finalizării unui angajament de audit, să exprime o opinie asupra situațiilor financiare luate ca întreg, la un nivel acceptabil de scăzut al riscului de audit. Pentru a atinge acest obiectiv, auditorii utilizează abordări variate.

Riscul unor denaturări semnificative la nivelul aserțiunii constă în două componente, după cum urmează:

- „Riscul inerent” este posibilitatea ca o aserțiune să comporte o denaturare ce poate fi semnificativă, fie individual, fie cumulată cu alte denaturări, presupunând că nu există controale aferente. Riscul unei astfel de denaturări este mai mare pentru unele aserțiuni și clase aferente de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații, decât pentru altele. De exemplu, este mai probabil să fie denaturate calculele complexe decât cele simple. Conturile care constau în sume derivate din estimări contabile ce sunt supuse unui grad semnificativ de incertitudine în ceea ce privește evaluarea creează riscuri mai mari decât conturile care constau în date factice, obținute în urma unor procese relativ de rutină. Împrejurările externe care dau naștere la riscuri asociate activității pot influența, de asemenea, riscul inerent. De exemplu, progresele tehnologice ar putea face ca un anumit produs să fie uzat moral, crescând, astfel, posibilitatea ca stocurile să fie supraevaluate. Pe lângă acele circumstanțe care sunt neobișnuite pentru o aserțiune specifică, riscul inerent asociat unei astfel de aserțiuni poate fi influențat de factori existenți în entitate sau în mediul în care activează aceasta și care au legătură cu o parte sau totalitatea claselor de tranzacții, cu soldurile unor conturi sau cu prezentările de informații. Aceștia din urmă includ, de exemplu, lipsa unui capital circulant suficient pentru continuarea operațiunilor sau un sector de activitate în declin caracterizat prin existența unui număr mare de falimente.

- „Riscul de control” este riscul ca o denaturare care poate să apară într-o aserțiune și care poate fi semnificativă, fie în cazul în care este izolată, fie cumulată cu alte denaturări, să nu fie prevenită, detectată și corectată la timp de sistemul de control intern al entității. Acest risc este o funcție a eficienței proiectării și operării sistemului de control intern în atingerea acelor obiective ale entității care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității. Un anumit risc de control va exista întotdeauna datorită limitărilor inerente ale sistemului de control intern.

Riscul inerent și riscul de control sunt riscuri care aparțin entității; ele există independent de procesul de audit al situațiilor financiare. Auditorului i se cere să evalueze riscul unor denaturări semnificative la nivelul aserțiunii ca bază pentru proceduri de audit suplimentare, deși acea evaluare este mai degrabă o chestiune de raționament decât o măsurare precisă a riscului. Atunci când evaluarea auditorului cu privire la riscul unor denaturări semnificative include o anticipare a eficienței operaționale a controalelor, auditorul desfășoară teste de control care să susțină evaluarea riscului. ISA, în mod normal, nu se referă separat la riscul inerent și riscul de control, ci mai degrabă la o evaluare combinată a „riscului unei denaturări semnificative”. Deși ISA descriu în mod obișnuit o evaluare combinată a riscului unei denaturări semnificative, auditorul poate face o evaluare separată sau combinată a riscului inerent și de control în funcție de tehnicile și metodologiile de audit preferate și de considerentele practice. Evaluarea riscului unei denaturări semnificative poate fi exprimată în termeni cantitativi, cum ar fi în procente, sau în termeni necantitativi. În oricare caz,

nevoia auditorului de a realiza evaluări adecvate ale riscului este mai importantă decât abordările diferite prin care acestea sunt făcute.

„Riscul de nedetectare” este riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare care există într-o aserțiune și care poate fi semnificativă, fie în cazul în care este izolată, fie cumulată cu alte denaturări. Riscul de nedetectare este o funcție a eficienței unei proceduri de audit și a aplicării acesteia de către auditor. Riscul de nedetectare nu poate fi redus până la zero datorită faptului că auditorul nu examinează, de regulă, totalitatea unei clase de tranzacții, de solduri ale unor conturi și de prezentări de informații și datorită altor factori. Astfel de alți factori includ posibilitatea ca un auditor să selecteze o procedură de audit necorespunzătoare, să aplice în mod eronat o procedură de audit adecvată sau să interpreteze denaturat rezultatele de audit. Problemele ridicate de acești alți factori pot fi rezolvate printr-o planificare corespunzătoare, o repartizare corectă a personalului în echipa implicată în angajamentul de audit, prin aplicarea scepticismului profesional și prin supravegherea și revizuirea muncii de audit depuse.

Riscul de nedetectare este asociat naturii, duratei și întinderii procedurilor auditorului care sunt determinate de acesta în scopul reducerii riscului de audit până la un nivel acceptabil de scăzut. Pentru un nivel dat al riscului de audit, nivelul acceptabil al riscului de nedetectare presupune o relație inversă față de evaluarea riscului unei denaturări semnificative la nivelul aserțiunii. Cu cât auditorul crede că există un risc mai mare al unei denaturări semnificative, cu atât mai mic este riscul de nedetectare care poate fi acceptat. Invers, cu cât auditorul crede că există un risc mai mic al unei denaturări semnificative, cu atât mai mare este riscul de nedetectare care poate fi acceptat.

Responsabilitatea pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară revine conducerii entității, sub supravegherea acelor persoane însărcinate cu guvernarea, în timp ce auditorul este responsabil pentru formarea și exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare. Auditul situațiilor financiare nu degreveză conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernarea de responsabilitățile ce le revin.

### **C. ISA 210 Termenii angajamentelor de audit**

Scopul acestui Standard Internațional de Audit (ISA) este de a stabili standarde și de a furniza recomandări în privința:

- (a) Stabilirii unui acord cu clientul în ceea ce privește termenii angajamentului; și
- (b) răspunsului auditorului la o cerere înaintată de client pentru modificarea termenilor unui angajament de audit, obținându-se astfel un grad mai scăzut de certificare.

**Auditorul și clientul trebuie să fie de acord în privința termenilor angajamentului.** Termenii agreeți de ambele părți trebuie să fie înregistrați într-o scrisoare de angajament sau într-o altă formă potrivită de contract.

#### **Scrisorile de angajament**

Este atât în interesul clientului, cât și al auditorului, ca acesta din urmă să trimită o scrisoare de angajament, de preferat înaintea începerii angajamentului, acest lucru ajutând la evitarea neînțelegerilor în ceea ce privește angajamentul. Scrisoarea de angajament documentează și confirmă acceptarea de către auditor a numirii, a obiectivului și sferei angajamentului de audit, a întinderii responsabilităților auditorului față de client și a formei oricărui raportări.

#### *Principalele puncte conținute*

Forma și conținutul scrisorilor de angajament pot varia de la un client la altul, dar acestea vor include în general referiri la:

- Obiectivul auditului situațiilor financiare.
- Responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Sfera angajamentului de audit, incluzând trimiteri la legislația în vigoare, la reglementări sau norme ale organismelor profesionale la care auditorul aderă.
- Structura oricărui raport sau a altei forme de comunicare a rezultatelor angajamentului.

- Faptul că, datorită naturii testării și altor limitări inerente ale unui angajament de audit, împreună cu limitările inerente ale oricărui sistem contabil și de control intern, există un risc inevitabil ca unele denaturări semnificative să rămână nedescoperite.
- Accesul nelimitat al auditorului la orice înregistrări, documentații și alte informații cerute în legătură cu auditul.
- Acorduri privind planificarea desfășurării auditului.
- Faptul că se așteaptă să primească din partea conducerii o confirmare scrisă privind declarațiile făcute în legătură cu auditul.
- Cererea adresată clientului de a confirma acceptarea termenilor angajamentului prin confirmarea primirii scrisorii de angajament.
- Descrierea oricăror altor scrisori sau rapoarte pe care auditorul se așteaptă să le emită către client.
- Bazele pe care se calculează onorariile și orice acorduri privind plata acestora.

Atunci când este relevant, mai pot fi făcute următoarele precizări:

- Acorduri privind implicarea altor auditori și experți în unele aspecte ale auditului.
- Acorduri privind implicarea auditorilor interni și a altor persoane din personalul clientului.
- Acorduri ce trebuie realizate cu auditorul anterior, dacă acesta există, în cazul unui angajament de audit inițial.
- Orice limitare a răspunderii auditorului, atunci când există o asemenea posibilitate.
- Referire la orice contracte adiționale încheiate între auditor și client.

#### *Auditul componentelor*

Atunci când auditorul unei entități-mamă este, în același timp, și auditorul filialei, sucursalei sau diviziei (componentei) sale, factorii care influențează decizia referitoare la necesitatea trimiterii unei scrisori de angajament separate pentru respectiva componentă includ:

- Cine numește auditorul componentei.
- Dacă este necesară emiterea unui raport de audit separat pentru componentă.
- Cerințele legale.
- Volumul de muncă desfășurat de alți auditori.
- Procentul deținut de entitatea-mamă.
- Gradul de independență al conducerii componentei.

#### **Angajamente de audit recurente**

În cazul angajamentelor de audit recurente, auditorul trebuie să ia în considerare dacă circumstanțele reclamă ca termenii angajamentului să fie revizuiți și dacă este necesar să se reamintească clientului termenii existenți ai angajamentului.

Auditorul poate decide să nu trimită o nouă scrisoare de angajament de fiecare dată. Totuși, trimiterea unei noi scrisori de angajament poate fi adecvată ținând cont de următorii factori:

- Orice indiciu al faptului că obiectivul și sfera unui angajament de audit au fost greșit înțelese de client.
- Orice termeni revizuiți sau speciali ai angajamentului.
- Orice modificare survenită recent la nivelul conducerii la vârf, al Consiliului de Administrație sau la nivelul titlului de proprietate.
- O schimbare semnificativă în ceea ce privește natura sau amploarea activității clientului.
- Cerințele legale.

#### **Acceptarea unei modificări în angajament**

Un auditor căruia i se cere, înainte de finalizarea unui angajament, să modifice angajamentul astfel încât cel rezultat să furnizeze un nivel de certificare mai scăzut, trebuie să ia în considerare oportunitatea unei astfel de acțiuni.

O cerere din partea clientului care vizează schimbarea de către auditor a angajamentului poate fi generată de o modificare a circumstanțelor care afectează necesitatea prestării serviciului, de o înțelegere greșită a naturii unui audit sau a serviciilor conexe solicitate inițial sau de o restricție asupra sferei angajamentului, fie impusă de către conducere, fie cauzată de împrejurări. Auditorul trebuie să considere cu multă atenție motivele invocate în sprijinul cererii și în special implicațiile unei restricții asupra sferei angajamentului de audit.

Dacă auditorul concluzionează că există o justificare rezonabilă pentru schimbarea angajamentului și dacă activitatea de audit este conformă cu cerințele ISA aplicabile angajamentului schimbat, raportul emis va fi cel potrivit pentru termenii revizuiți ai angajamentului. Pentru a evita derutarea cititorului, raportul nu va conține referiri la:

- (a) angajamentul inițial; sau
- (b) orice proceduri care ar fi putut să fie efectuate în angajamentul inițial, excepție făcându-se acolo unde angajamentul este schimbat într-un angajament privind proceduri aprobate și, astfel, referirile la procedurile efectuate reprezintă o parte normală a raportului.

În cazul în care termenii angajamentului sunt modificați, auditorul și clientul trebuie să fie de acord cu noii termeni ai angajamentului.

**Auditorul nu trebuie să fie de acord cu o schimbare a angajamentului în cazul în care nu există nici o justificare rezonabilă a unei asemenea acțiuni.** Un exemplu în acest sens poate fi un angajament de audit în care auditorul se află în imposibilitatea de a obține suficiente probe de audit adecvate privind creanțele, iar clientul cere ca angajamentul să fie schimbat într-un angajament de revizuire pentru a evita o opinie de audit calificată (cu rezerve) sau imposibilitatea auditorului de a exprima o opinie.

Dacă auditorul se află în incapacitatea de a fi de acord cu o schimbare de angajament și nu i se permite să continue angajamentul inițial, auditorul trebuie să se retragă și să aprecieze dacă există orice obligație, contractuală sau de alt fel, de a raporta altor părți, cum ar fi Consiliul de Administrație sau acționarilor, circumstanțele care au dus la retragerea sa.

#### **D. ISA 250 Rolul legislației și reglementărilor în vigoare în auditul situațiilor financiare**

Stabilește standarde și ofera recomandări privind responsabilitatea auditorului de a lua în considerare legislația și reglementările în vigoare în efectuarea auditului situațiilor financiare.

În procesul de planificare și efectuare a procedurilor de audit, precum și în procesul de evaluare și raportare a rezultatelor, auditorul trebuie să recunoască faptul că lipsa de conformitate din partea unei entități cu legislația și reglementările în vigoare poate afecta semnificativ situațiile financiare. Totuși, nu este de așteptat ca un audit să detecteze situațiile de neconformitate față de toate legile și reglementările existente. Detectarea neconformității, indiferent de pragul de semnificație, necesită luarea în considerare a implicațiilor la nivelul integrității conducerii sau a angajaților, și a efectului potențial asupra altor aspecte ale procesului de audit.

Termenul de “neconformitate”, așa cum este utilizat în acest ISA, se referă la acte de omitere sau comitere de către entitatea auditată, intenționat sau neintenționat, ce sunt contrare legilor și reglementărilor în vigoare. Astfel de acte includ tranzacțiile inițiate de către entitate sau în numele entității, sau pe contul acesteia de către conducere sau angajați. Pentru scopul acestui ISA, neconformitatea nu include acțiuni necorespunzătoare (ce nu au legătură cu activitățile entității) ale conducerii sau angajaților entității.

Incadrarea unei acțiuni în categoria neconformităților este o determinare legală care depășește, de regulă, competența profesională a auditorului. Pregătirea, experiența și înțelegerea de către auditor a entității și a sectorului în care aceasta își desfășoară activitatea poate furniza o bază pentru recunoașterea faptului că unele acțiuni ce atrag atenția auditorului constituie o potențială neconformitate față de legi și reglementări. Determinarea faptului că o acțiune constituie sau este

probabil să constituie o nonconformitate este bazată, în general, pe opinia unui expert informat, calificat să practice dreptul, dar în final acest lucru poate fi stabilit numai în justiție.

Prevederile legale și reglementările variază în mod considerabil din punct de vedere al relației acestora cu situațiile financiare. Anumite legi sau reglementări determină forma sau conținutul situațiilor financiare ale unei entități, valorile ce trebuie înregistrate sau informațiile ce trebuie prezentate în situațiile financiare. Alte legi sau reglementări trebuie respectate de către conducere sau stabilesc prevederi în baza cărora entitatea are voie să își desfășoare activitatea. Unele entități își desfășoară activitatea în sectoare reglementate foarte stricte (cum ar fi băncile și întreprinderile chimice). Altele fac doar obiectul multor legi și reglementări care în general se referă la aspectele operaționale ale activității (cum ar fi cele legate de siguranța și sănătatea la locul de muncă și nediscriminări la angajare). Neconformitatea cu legi și reglementări poate avea ca rezultat consecințe financiare pentru entitate, cum ar fi amenzi, litigii etc. În general, cu cât neconcordanța este mai îndepărtată de evenimentele și tranzacțiile ce sunt, de regulă, reflectate în situațiile financiare, cu atât este mai puțin probabil ca auditorul să o depisteze sau să recunoască posibilitatea apariției acesteia.

Prevederile legale și reglementările variază de la țară la țară. Prin urmare, este posibil ca standardele naționale de contabilitate audit să fie mai specifice în ceea ce privește activitatea de audit în comparație cu relevanța pe care o au legile și reglementările.

Acest ISA se aplică angajamentelor de audit al situațiilor financiare și nu se aplică altor contracte în care auditorul este în mod specific angajat să testeze și să raporteze în mod separat conformitatea cu legile și reglementările specifice.

Recomandările cu privire la responsabilitatea auditorului de a avea în vedere fraudele și erorile în cadrul unui audit al situațiilor financiare este prevăzut în ISA 240 “Responsabilitatea auditorului de a avea în vedere fraudele și erorile în cadrul unui angajament de audit al situațiilor financiare”.

### **Responsabilitatea conducerii privind conformitatea cu legislația și reglementările în vigoare**

Este responsabilitatea conducerii să se asigure că operațiunile entității sunt desfășurate în concordanță cu legile și reglementările în vigoare. Responsabilitatea pentru prevenirea și detectarea situațiilor de neconformitate aparține conducerii.

Următoarele politici și proceduri, printre altele, pot sprijini conducerea în îndeplinirea responsabilităților referitoare la prevenirea și detectarea situațiilor de neconformitate:

- Monitorizarea cerințelor legale și asigurarea ca procedurile operaționale sunt destinate să îndeplinească aceste cerințe.
- Instituirea și funcționarea unor sisteme adecvate de control intern.
- Elaborarea, publicarea și respectarea unui Cod de conduită.
- Asigurarea unei pregătiri corespunzătoare a angajaților și înțelegerea de către aceștia a Codului de conduită.
- Monitorizarea conformității cu Codul de conduită și întreprinderea de acțiuni adecvate pentru disciplinarea angajaților care nu respectă acest Cod.
- Angajarea consultantilor pe probleme legislative pentru a sprijini monitorizarea cerințelor legale.
- Menținerea unei evidențe a prevederilor legale semnificative pe care entitatea trebuie să le respecte în cadrul sectorului său de activitate și a unei evidențe a sesizărilor.

În cadrul entităților mai mari, aceste politici și proceduri pot fi completate prin desemnarea responsabilităților adecvate către: o funcție de audit intern sau un comitet de audit.

### **Considerarea de către auditor a conformității cu legislația și reglementările în vigoare**

Auditorul nu este și nu poate fi considerat responsabil pentru prevenirea nonconformității. Faptul că se efectuează un audit anual poate totuși constitui un obstacol. Un audit este supus riscului inevitabil ca unele denaturări semnificative din situațiile financiare să nu fie detectate, chiar dacă procesul de audit este planificat corespunzător și efectuat în conformitate cu ISA. Riscul este mai mare în cazul denaturărilor semnificative ce rezultă din neconformitatea cu legi și reglementări datorată unor factori ca:

- Există o multitudine de legi și reglementări asociate, în principal, aspectelor operaționale ale entității, care în mod normal nu au un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și care nu sunt prinse de sistemele contabile și de control intern.
- Eficiența procedurilor de audit este afectată de limitările inerente ale sistemelor contabile și de control intern și de folosirea testării.
- Multe dintre probele obținute de auditor au o natură mai degrabă persuasivă decât concludivă.
- Neconformitatea poate implica acțiuni destinate ascunderii acesteia, cum ar fi înțelegeri secrete, falsificări, neînregistrarea deliberată a tranzacțiilor, sustragerea conducerii în fața controalelor sau interpretări eronate intenționate aduse la cunoștința auditorului.

În conformitate cu ISA 200 “Obiective și principii generale care guvernează un angajament de audit al situațiilor financiare”, auditorul trebuie să planifice și să efectueze auditul cu o atitudine de scepticism profesional, admitând că auditul poate dezvălui condiții sau evenimente care ar putea pune sub semnul întrebării respectarea de către entitate a legilor și reglementărilor în vigoare.

În conformitate cu cerințele statutare specifice, auditorului i se poate cere în mod specific să raporteze, ca parte a auditului situațiilor financiare, dacă entitatea respectă anumite prevederi legale și reglementări. În aceste circumstanțe, auditorul va planifica testarea conformității cu respectivele prevederi legale și reglementări.

În scopul planificării auditului, auditorul trebuie să obțină o înțelegere generală a cadrului legislativ și de reglementare aplicabil entității, a sectorului de activitate și a modului în care entitatea se află în conformitate cu acel cadru.

Pentru obținerea acestei înțelegeri generale, auditorul trebuie să admită în mod special că anumite legi și reglementări pot avea un efect fundamental asupra operațiunilor entității. Aceasta înseamnă că neconformitatea cu anumite legi și reglementări poate cauza încetarea operațiunilor entității sau poate pune sub semnul întrebării continuitatea activității acesteia. De exemplu, un astfel de impact ar putea fi generat de o situație de neconformitate cu cerințele impuse la acordarea licenței sau cu alte drepturi acordate pentru desfășurarea activității (de exemplu, pentru o bancă, lipsa conformității cu cerințele privind capitalul sau investițiile).

Pentru a obține o înțelegere generală a prevederilor legale și reglementărilor, auditorul, de regulă, trebuie:

- Să se folosească de cunoștințele existente privind sectorul de activitate și activitatea entității.
- Să investigheze conducerea cu privire la politicile și procedurile referitoare la conformitatea cu prevederile legale și reglementările în vigoare.
- Să investigheze conducerea cu privire la politicile și procedurile ce se estimează că vor avea un efect fundamental asupra operațiunilor entității.
- Să discute cu conducerea politicile și procedurile adoptate pentru identificarea, evaluarea și contabilizarea revendicărilor în urma litigiilor și a evaluărilor.
- Să discute cadrul legal și de reglementare cu auditorii filialelor din alte țări (de exemplu, dacă unei filiale i se cere să adere la reglementările privind valorile mobiliare existente în țara în care activează societatea-mamă).

După obținerea înțelegerii generale, auditorul trebuie să desfășoare procedurile pentru identificarea cazurilor de neconformitate cu acele prevederi legale și reglementări la care neconformitatea trebuie avută în vedere în momentul întocmirii situațiilor financiare, trebuind să întreprindă, în mod specific, următoarele acțiuni:

- Să investigheze conducerea dacă entitatea este în conformitate cu astfel de prevederi legale și reglementări.
- Să inspecteze corespondența cu autoritățile relevante de acordare a licențelor sau cu cele de reglementare.

Suplimentar, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu respectivele legi și reglementări recunoscute de de auditor ca având un efect asupra determinării sumelor și prezentărilor de informații semnificative din situațiile financiare. Auditorul trebuie să înțeleagă suficient de bine aceste legi și reglementări pentru a le aplica în momentul când



are loc auditarea aserțiunilor conducerii privind determinarea sumelor ce trebuie înregistrate și a prezentărilor de informații ce trebuie efectuate.

Astfel de legi și reglementări trebuie bine stabilite și cunoscute atât de către entitate, cât și în cadrul sectorului de activitate; acestea vor fi avute în vedere periodic de fiecare dată când sunt întocmite situațiile financiare. Aceste legi și reglementări pot fi asociate, de exemplu, cu forma și conținutul situațiilor financiare, incluzând cerințe specifice sectorului de activitate, cu contabilitatea tranzacțiilor în baza contractelor guvernamentale, cu acumularea sau recunoașterea cheltuielilor aferente impozitului pe venit sau costurilor asociate pensiilor.

Auditorul trebuie să fie atent la faptul că procedurile aplicate în scopul formulării unei opinii asupra situațiilor financiare pot aduce în atenția auditorului situații de posibilă neconformitate cu legile și reglementările. De exemplu, astfel de proceduri includ citirea proceselor-verbale, investigarea conducerii entității și consultanța juridică privind litigiile, revendicările și evaluările și efectuarea testelor de fond pentru detalii ale tranzacțiilor sau soldurilor.

Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii conform cărora conducerea a prezentat auditorului toate situațiile cunoscute, reale sau potențiale, de neconformitate cu legi și reglementări, ale căror efecte trebuie avute în vedere la întocmirea situațiilor financiare.

În absența probelor ce dovedesc contrariul, auditorul este îndreptățit să presupună că entitatea se află în conformitate cu aceste legi și reglementări.

### ***Proceduri aplicabile în cazul în care este descoperită o situație de neconformitate***

1. În cazul în care auditorul are cunoștință de informații privind o posibilă situație de neconformitate, auditorul trebuie să înțeleagă natura actului și circumstanțele în care acesta a apărut și să obțină suficiente alte informații pentru a evalua efectul potențial asupra situațiilor financiare.
2. În cazul evaluării efectului potențial asupra situațiilor financiare, auditorul trebuie să aibă în vedere:
  - Eventuale consecințe financiare, cum ar fi amenzi, penalități, pagube, pericolul exproprierii activelor, întreruperea forțată a operațiilor și litigiile.
  - Dacă este necesară prezentarea informațiilor cu privire la eventualele consecințe financiare.
  - Dacă eventualele consecințe financiare sunt atât de grave, încât să pună sub semnul întrebării imaginea fidelă prezentată în situațiile financiare.
3. În cazul în care auditorul consideră că pot exista situații de neconformitate, auditorul trebuie să documenteze constatările și să le discute cu conducerea. Documentarea constatărilor va include copii ale înregistrărilor și documentației, și întocmirea proceselor-verbale ale discuțiilor, dacă este cazul.
4. În cazul în care conducerea nu furnizează informații satisfăcătoare din care să rezulte în fapt conformitatea, auditorul se va consulta cu juristul entității cu privire la aplicarea legilor și reglementărilor în circumstanțele respective și efectele posibile asupra situațiilor financiare. În cazul în care consultarea cu juristul entității nu este considerată oportună sau când auditorul nu este mulțumit de opinia acestuia, auditorul va avea în vedere consultarea propriului jurist pentru a determina dacă este vorba despre o încălcare a legilor și reglementărilor în vigoare, posibilele consecințe legale și ce acțiuni suplimentare trebuie întreprinse de către auditor, dacă este cazul.
5. În cazul în care nu pot fi obținute informații adecvate cu privire la situația de neconformitate suspectată, auditorul trebuie să aibă în vedere efectul lipsei probelor de audit asupra raportului de audit.
6. Auditorul trebuie să considere implicațiile neconformității în relație cu alte aspecte ale auditului, în special în ce privește credibilitatea declarațiilor conducerii. În această privință, auditorul va reanaliza evaluarea riscului și validitatea declarațiilor conducerii, în cazul unei situații de neconformitate ce nu a fost detectată prin controalele interne sau nu a fost inclusă în declarațiile conducerii. Implicațiile cazurilor particulare de neconformitate descoperite de către auditor vor depinde de relația dintre săvârșirea faptei și tănuirea acesteia, dacă a existat o tănuire, în fața procedurilor specifice de control și de nivelul conducerii sau al angajaților implicați.

## **Raportarea neconformității**

### *Către conducere*

Auditorul trebuie, cât mai curând posibil, fie să informeze comitetul de audit, Consiliul de Administrație și conducerea superioară, fie să obțină probe că aceștia sunt informați corespunzător cu privire la neconformitatea ce i-a atras atenția. Totuși, nu este necesar ca auditorul să procedeze astfel pentru aspecte ce sunt în mod clar fără importanță sau neînsemnate și care se pot rezolva înainte de a se comunica natura acestora. În cazul în care, conform raționamentului profesional al auditorului, neconformitate este considerată a fi intenționată și semnificativă, auditorul trebuie să comunice constatările fără întârziere. În cazul în care auditorul suspectează că membri ai conducerii superioare, inclusiv membri ai Consiliului de Administrație, sunt implicați în situația de neconformitate, auditorul trebuie să raporteze acest fapt nivelului imediat superior de autoritate din cadrul entității, dacă acesta există, cum ar fi un comitet de audit sau un consiliu de supraveghere. În cazul în care nu există o autoritate superioară sau dacă auditorul consideră că nu se vor lua măsuri în baza raportului, sau persoana căreia i se raportează nu prezintă credibilitate, auditorul va avea în vedere apelarea la consultanță juridică.

### *Către utilizatorii raportului de audit al situațiilor financiare*

În cazul în care auditorul concluzionează că neconformitatea are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și că nu a fost reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau contrară.

În cazul în care auditorul este împiedicat de către entitate să obțină probe de audit adecvate și suficiente pentru a evalua dacă neconformitatea ce poate fi semnificativă pentru situațiile financiare a apărut sau este posibil să fi apărut, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să declare că se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare pe baza unei limitări a sferei angajamentului de audit.

### *Către autoritățile de reglementare și executive*

Obligația de confidențialitate a auditorului exclude, de regulă, raportarea neconformității către o terță parte. Totuși, în anumite condiții, această obligație de confidențialitate este depășită prin statut, lege sau printr-o hotărâre judecătorească (de exemplu în unele țări auditorului i se cere să raporteze neconformitatea instituțiilor financiare unei autorități de supraveghere a acestora). Poate fi necesar ca, în astfel de circumstanțe, auditorul să solicite consultanță juridică, având în vedere responsabilitatea lui față de interesul public.

## **Retragerea din angajament**

Auditorul poate ajunge la concluzia că retragerea din angajament este necesară în cazul în care entitatea nu întreprinde acțiuni de remediere pe care el le consideră necesare în condițiile respective, chiar și atunci când neconformitatea nu este semnificativă pentru situațiile financiare. Factorii ce ar putea afecta concluzia auditorului includ urmările pe care le are implicarea autorităților superioare în cadrul entității, situație ce poate afecta credibilitatea declarațiilor conducerii, precum și efectele pe care le-ar putea avea asupra auditorului continuitatea asocierii numelui acestuia cu entitatea. Pentru a ajunge la o astfel de concluzie, auditorul trebuie, de regulă, să apeleze la consultanță juridică.

## **Anexa Indicii privind posibilitatea apariției neconformității**

- Investigații efectuate de către organe de control sau plăți ale amenzilor sau penalităților.
- Plăți pentru servicii sau credite nespecificate acordate consultanților, părților afiliate, angajaților sau angajaților guvernamentali.
- Comisioane pentru vânzări sau pentru agenți ce sunt excesiv de mari în raport cu cele plătite în mod obișnuit de către entitate sau media de pe piață
- Cumpărări la prețuri semnificativ mai ridicate sau mai scăzute în raport cu prețul de piață.
- Plăți neobișnuite efectuate în numerar, cumpărări sub formă de cecuri plătibile la purtător sau transferuri către mai multe conturi bancare.
- Tranzacții neobișnuite cu societăți înmatriculate în țări ce sunt considerate a fi un paradis fiscal.
- Plăți pentru bunuri sau servicii făcute către alte țări decât cele din care au provenit bunurile sau serviciile.