

Curs 8 AFC

Asertiunile conducerii si Procedurile de lucru

Conv.univ.dr.Adriana Tiron Tudor

Estimarea erorilor din sit.financiare

In etapa planificarii auditorul trebuie sa calculeze atat erorile posibile cat si valoarea preciziei.

Cei doi factori vor fi elementele cheie pe care auditorul se bazeaza atunci cand calculeaza dimensiunea esantionului pentru fiecare categorie de operatiuni. Cea mai frecventa eroare este data de rezultatele auditului din anii precedenti privind rata erorii.In absenta unor informatii privind rata erorii pe anii precedenti, auditorii se pot folosi de un nivel al materialitatii care sa varieze intre 10 si 20% in functie de rationamentul profesional al auditorului privind nivelul ridicat sa scazut al erorilor.

Daca auditorul se asteapta la un nivel ridicat de eroare atunci nivelul materialitatii va fi mai ridicat. Daca insa rata erorilor este scazuta se stabileste o baza a materialitatii mai scazuta.

In ceea ce priveste precizia, auditorul trebuie sa aprecieze daca rata erorilor a variat sau nu de la un an la altul si mai apoi sa stabileasca un procent scazut al materialitatii. Daca rata erorilor nu a avut variatii semnificative de la un an la altul, auditorul trebuie sa stabileasca un nivel al materialitatii mai scazut. Procentul trebuie sa varieze intre 80 si 90%.

Divizarea situatiilor financiare in categorii de operatiuni economice.

Ca parte a planului de audit, auditorii trebuie sa determine numarul categoriilor de operatiuni economice care vor fi auditate si sa incerce sa grupeze cheltuielile in categorii de operatiuni economice specifice cum ar fi cheltuieli cu plata salariilor, cheltuieli de capital, cheltuieli de intretinere si veniturile. Pentru fiecare categorie de operatiuni auditorul trebuie sa aiba in vedere abordarea auditului si sa vada daca testarea de fond este relevanta sau daca trebuie sa se foloseasca alte metode cum testarea predictive sau tehnicile de revizuire analitica.

Pentru categoriile de operatiuni care prezinta o oarecare sensibilitate –cum sunt fondurile comunitare auditorii trebuie sa auditeze aceste operatiuni economice in afara esantionului principal.

In plus, auditorii trebuie sa aiba in vedere rezultatele procesului de audit desfasurat in anii precedenti si sa considere daca vor avea nevoie de auditarea separata in anul curent.

Divizarea SF în “categorii de op. economice”

- Auditorul trebuie să definească clar categoriile de operațiuni economice.
- Această activitate are ca scop adoptarea unei abordări corespunzătoare a auditului pentru fiecare „categorie de operațiuni economice”.
- Categoriile de operațiuni economice curpind de regulă operațiunile care fac obiectul controalelor interne și evaluării riscurilor.
- De obicei, auditorul împarte situațiile financiare pe categorii ținând cont de modul în care informațiile sunt prezentate în acestea.

- **Exemplu** Categoriile de operațiuni economice tipice pentru o entitate pot fi salariile, indemnizațiile, achizițiile, alocațiile, subvențiile și veniturile. Pentru situațiile financiare cuprinse în bilanț, categoriile de operațiuni privesc activele corporale fixe, stocurile, debitorii, creditorii și alte obligații pecuniare, diverse debite, plăți anticipate etc.

Obiectivele specifice auditului financiar

- **Legalitatea și regularitatea:** tranzacțiile sunt efectuate în conformitate cu legile și reglementările în vigoare și în limita creditelor bugetare aprobate;
- **exhaustivitatea/caracterul complet:** toate tranzacțiile (operațiunile) aferente anului financiar auditat au fost înregistrate corespunzător în situațiile contabile, conform prevederilor legale;
- **realitatea operațiunilor:** operațiunile înregistrate în situațiile financiare au fost realizate în mod efectiv, sunt relevante pentru entitatea auditată și se referă la perioada supusă auditării;
- **evaluarea:** toate tranzacțiile au fost corect evaluate și înregistrate conform prevederilor legale;
- **prezentarea și raportarea:** tranzacțiile au fost prezentate, clasificate și descrise în conformitate cu cadrul de raportare emis de autoritatea competentă de reglementare în domeniu.

Aserțiunile managementului

- Aspectele menționate mai sus sunt cuprinse în aserțiunile managementului, ele constituind pentru auditori, baza determinării obiectivelor și ariei de aplicabilitate a auditului.
- Privind conturi cuprinse în situațiile financiare
- Privind tranzacțiile

Aserțiunile managementului cu privire la situațiile financiare

- reprezintă afirmațiile conducerii entităților, exprimate explicit sau implicit și care sunt înglobate în situațiile financiare.
- Prin semnarea situațiilor financiare, conducătorii își asumă responsabilitatea privind informațiile cuprinse în aceste situații.
- În cadrul procesului de audit, auditorii verifică dacă informațiile din situațiile financiare sunt conforme cu aserțiunile.
- Trebuie precizat că există aserțiuni specifice atât pentru tranzacții (operațiuni) consemnate în documentele financiar contabile, cât și pentru soldurile conturilor reflectate în bilanț.
- Obiectivele auditului constau în verificarea aserțiunilor conducerii entității cu privire la situațiile financiare.

Aserțiunile conducerii privind tranzacțiile

- a) **Exhaustivitatea** – toate tranzacțiile și situațiile legate de o anumită perioadă au fost înregistrate;
- b) **Apariția** – tranzacția consemnată în documentele financiar-contabile privește entitatea auditată și a fost înregistrată la momentul procedurii ei;
- c) **Evaluarea** – toate tranzacțiile sunt corect evaluate și înregistrate conform prevederilor legale;
- d) **Regularitatea** – orice tranzacție este în conformitate cu legislația în vigoare la momentul efectuării ei;
- e) **Prezentarea și evidențierea informațiilor** - tranzacțiile sunt prezentate, clasificate și descrise, în conformitate cu cadrul de raportare emis de autoritatea competentă de reglementare în domeniu.

Aserțiunile conducerii pentru soldurile conturilor reflectate în bilanț

- a) **Exhaustivitatea** – toate elementele de activ și de pasiv aferente unei perioade au fost înregistrate în contabilitate și corect preluate în bilanț;

- **b) Existența** – elementele de activ sau pasiv există, sunt reale și corect reflectate în situațiile financiare;
- **c) Evaluarea** – elementele de activ sau pasiv sunt evaluate în conformitate cu normele și reglementările contabile în vigoare;
- **d) Proprietatea** - drepturile și/sau obligațiile entității la un moment dat sunt corespunzător evidențiate în bilanț;
- **e) Prezentarea (descrierea) și evidențierea informațiilor**- un element este descris, evidențiat și clasificat, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară stabilit de autoritatea de reglementare competentă în domeniu.

Legătura dintre obiectivele auditului și aserțiunile manag. cu privire la SF

Proceduri de lucru

- După stabilirea obiectivelor, precizarea materialității și evaluarea riscurilor se va determina tipul și cantitatea probelor de audit ce vor fi colectate. De menționat că aceste obiective privesc componentele situațiilor financiare (conturi sau cicluri de tranzacții).
- În situația în care auditorul va obține probe de audit suficiente privind obiectivele care au fost determinate în baza aserțiunilor managementului, atunci acesta (auditorul) este asigurat în mod rezonabil că situațiile financiare sunt corect prezentate.
- Setul de proceduri de audit ce va fi aplicat urmează să fie inclus în „Programul de audit”
- În contextul auditului financiar, aria de aplicabilitate a unui audit se referă la procedurile de audit propuse pentru a realiza obiectivele auditului.
- Procedurile utilizate pentru efectuarea unui audit trebuie să fie determinate de către auditor luând în considerare: cerințele standardelor de audit, cerințele relevante ale organismelor profesionale, cerințele legislației și reglementărilor în vigoare și acolo unde este cazul, cerințele cu privire la termenele de raportare.
- Întinderea ariei de aplicabilitate a auditului se determină ținând cont de următorii factori:
 - a) cunoașterea entității auditate;
 - b) pragul de semnificație
 - c) riscul de audit.
- Auditorul are în vedere o abordare pentru auditarea fiecărei categorii de operațiuni, precum și pentru fiecare aserțiune de audit referitoare la categoriile de operațiuni respective. Un auditor poate testa aserțiunile în trei modalități:
 - **Testarea directă de fond** Auditorul efectuează teste asupra fiecărei operațiuni luată individual. De exemplu, auditorul selectează un eșantion din plățile pentru salarii și le confruntă cu înregistrările de personal relevante și cu tranșele de plată, în scopul de a se asigura că plata a fost corect calculată și făcută către adevăratul angajat al entității.
 - **Procedurile analitice** Auditorul compară datele financiare cu informațiile rezultate din alte surse. De exemplu, auditorul utilizează înregistrările de personal și tranșele de plată pentru a previziona cifrele totale din contul de salarii.
 - **Testele de control** Auditorul confirmă că sistemele de control intern sunt adecvate și apoi testează dacă acestea funcționează potrivit destinației și dacă au funcționat corespunzător pe tot parcursul anului auditat. De exemplu, auditorul va identifica controalele asupra plății salariilor și va stabili dacă acestea au operat prin interviuarea persoanelor oficiale, prin observarea acestora, prin repetarea controalelor sau prin verificarea funcționării acestora.

Dacă auditorul stabilește că riscul de control este redus sau mediu, atunci el trebuie să testeze controalele.

- În practică, este posibil ca auditorul să decidă că nu se poate baza pe controalele interne ale entității, situație în care abordarea auditului va fi direcționată către efectuarea testărilor directe de fond, concomitent cu aplicarea procedurilor analitice. Totuși, chiar dacă auditorul se bazează pe controalele interne, este necesar să se efectueze întotdeauna câteva teste directe de fond. Auditorul poate avea de asemenea în vedere utilizarea muncii altor auditori sau experți cum ar fi activitatea auditorilor interni. Și în acest caz, auditorul va efectua câteva teste directe de fond.

Testarea directă de fond

- Auditorul efectuează întotdeauna câteva teste directe de fond. De aceea, într-o primă etapă, va obține o listă a tuturor operațiunilor entității, în formă scrisă sau pe suport electronic, care să cuprindă toate operațiunile ce urmează a fi testate pentru anul auditat. Totodată, va avea în vedere și alte surse de informare, de exemplu registrele de mijloace fixe, pot oferi o listă a tuturor articolelor intrate în cadrul entității în anul auditat.
- Auditorul trebuie să revadă lista operațiunilor și să se asigure că aceasta este completă, comparând totalul valorii mijloacelor fixe din registru cu totalul din cartea mare.

Exemplu

- Lista tuturor plăților de salarii ar trebui să corespundă cu numărul total al salariaților.
- Lista plăților pentru achiziții de bunuri și servicii ar trebui să fie revizuită pentru a ne asigura că există intrări în fiecare lună a anului.
- Auditorul trebuie apoi să aibă în vedere articolele pe care urmează să le testeze. El va testa întotdeauna toate operațiunile care depășesc nivelul PS. Va testa de asemenea alte operațiuni care, deși ca valoare se situează sub PS, sunt de valoare foarte mare.
- **Exemplu** Un auditor verifică echipamentul achiziționat în anul respectiv și constată 50 de operațiuni în valoare totală de 1 milion de Euro. Patru operațiuni au valoarea totală de 300.000 Euro. Auditorul testează aceste patru operațiuni și un eșantion din celelalte 46 de operațiuni rămase.
- De asemenea, auditorul poate decide să testeze toate acele operațiuni indiferent de valoare care, după părerea sa, comportă un risc special.
- **Exemplu** Un auditor verifică achizițiile de echipamente și selectează toate echipamentele comandate de o persoană considerată suspectă, întrucât acestea comportă un risc ridicat.
- Totodată, auditorul poate să decidă testarea tuturor operațiunilor neobișnuite, deoarece acestea comportă un risc special.
- **Exemplu** Un auditor verifică la o societate care, pentru prima dată, și-a extins capacitatea prin construcția unor spații noi. Aceasta constituie o operațiune neobișnuită pentru o școală și de aceea ar putea fi selectată pentru testare.
- După ce a selectat tranzacțiile cu valoare mare și pe acelea care comportă un risc special,

auditorul va testa în mod normal un eșantion din restul tranzacțiilor întrucât nu ar fi eficient sau practic să le testeze pe toate. Acolo unde este posibil auditorul selectează un eșantion statistic. Cele două modalități de selectare a unui eșantion statistic sunt eșantionarea aleatorie simplă (RANDOM) și eșantionarea pe baza de unități monetare (MUS).

Tipuri de teste directe de fond

- **Inspekția** - examinarea fizică a imobilizărilor corporale. Este asociată cu auditarea inventarierii. Examinarea fizică furnizează probe de audit utile și de încredere.
- **Interviarea** constă în obținerea unor informații verbale sau scrise de la entitate.
- **Confirmarea** reprezintă primirea unui răspuns scris sau verbal de la o terță parte independentă, pentru a verifica acuratețea informațiilor din situațiile financiare.
- **Calculul** presupune reverificarea unui eșantion de calculații și a transferului de informații efectuate de entitate în cursul anului auditat.
 - Reverificarea calculațiilor, constă în testarea acurateții aritmetice, cum ar fi: facturile privind vânzările sau inventarul totalurilor din jurnale și din alte înregistrări și verificarea calculului amortizărilor.
 - Reverificarea transferurilor de informații constă în testarea sumelor pentru a obține asigurarea că aceeași informație este înregistrată la aceeași valoare în mai multe registre contabile.
- **Observarea** constă în urmărirea de către auditor a unui proces sau a unei proceduri realizate de alte persoane. De exemplu, urmărirea modului în care sunt numărate articolele unui inventar de către personalul entității auditate, pentru a obține asigurarea că acesta este efectuat într-un mod sistematic și eficient.

ARBORELE DE DECIZIE PRIVIND DETERMINAREA PROCEDURILOR

- asigură cadrul determinării procedurilor de audit cu scopul de a fi utilizate pentru fiecare categorie de operațiuni.
- Punctul de plecare îl constituie determinarea riscului pentru entitate pe total și pe fiecare categorie de operațiuni.
 - Acolo unde am identificat riscuri ale declarației eronate trebuie să cautăm să testăm controalele care au fost identificate ca reducând riscurile.
 - Unde nu am identificat nici un risc al declarației eronate putem însă și în acest caz testa controalele relevante pentru categoriile de operațiuni cu scopul de a oferi asigurarea de audit.
- Dincolo de testarea controalelor, o asigurare corespunzătoare realității va fi obținută după aplicarea procedurilor de fond, incluzând de asemenea și procedurile analitice (AP).
- Atunci când categoria de operațiuni /soldul auditat nu conține erori materiale, ne putem baza suficient pe aceasta în momentul în care examinăm rezultatele finale fără a se efectua testarea de control.

Arborele de decizie reprezintă un cadru pe care auditorii îl respectă pentru determinarea abordării restării de fond. Alegerile posibile includ testările concentrate, testările standard și testările

minime. Acestea prezinta un factor de risc 3 pentru testarea concentrata, 2 pentru testarea standard si 0,7 pentru testarea minima.

Auditorul trebuie sa inceapa de la varf, analizand daca exista riscuri atat la nivelul intregii entitati cat si la nivelul categoriilor de operatiuni economice.

Urmatorul aspect de clarificat este daca riscurile sunt materiale sau nu. Daca sunt materiale, exista oare controale care pot reduce acest risc? Daca raspunsul este "da", si aceste controale au fost verificate, se aplica testarea minima, respectiv un factor de risc de 0,7. Daca, dimpotriva, raspunsul a fost "nu", adica nu exista controale pentru a reduce riscurile, atunci auditorul utilizeaza testarea concentrata si un factor de risc 3.

Chiar daca riscul nu este material, auditorul trebuie sa evalueze daca exista controale care pot reduce riscul, iar daca raspunsul este "da" si controalele respective au fost testate cu succes, atunci auditorul aplica o testare de fond minima, respectiv un factor de risc de 0,7 dar daca aceste controale nu exista sau nu au fost testate, auditorul trebuie sa aplice o testare de fond standard, respectiv un factor de risc 2.

