

Planificarea activitatii de audit financiar

Etapele auditului

- Planificarea
- Executarea
- Raportarea

Acceptarea misiunii

- Stabilirea contactelor
- Obținerea /actualizarea informațiilor despre clienți
- Evaluarea preliminară a mediului de afaceri, a riscurilor asociate

Standarde

ISA 300 Planificare

- ISA 310 Cunoașterea clientului
- ISA 315 Cunoașterea entității și mediului și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă
- ISA 320 Pragul de semnificație în audit
- ISA 330 Procedurile auditorului ca răspuns la riscurile evaluate

Planificarea (ISA 300)

- Prin “planificare” se înțelege construirea unei strategii generale și a unei abordări detaliate în ceea ce privește natura, durata și întinderea preconizate ale auditului.
- Auditorul trebuie să planifice activitatea de audit astfel încât auditul să fie efectuat într-un mod cât mai eficient.

Rolul planificării activității

- ajută la garantarea faptului că:
 - se acordă o atenție corespunzătoare domeniilor importante de audit,
 - problemele potențiale sunt identificate și
 - activitatea este finalizată cu promptitudine.
- contribuie la o corectă delegare a sarcinilor către asistenți și la coordonarea activității desfășurată de alți auditori sau experți.

Întinderea planificării va varia în funcție de :

- mărimea entității,
- complexitatea auditului,
- experiența pe care auditorul o are cu entitatea și
- cunoștințele auditorului despre afacerea clientului.
- Dobândirea cunoștințelor despre afacerea clientului constituie o parte importantă a planificării activității. Cunoașterea de către auditor a afacerii clientului contribuie la identificarea evenimentelor, tranzacțiilor și practicilor care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Planul general de audit

- descrie sfera și modul de desfășurare a angajamentului de audit.
- cuprinde consemnări detaliate ce sunt ulterior dezvoltate în programul de audit
- forma și conținutul exact al acestuia vor varia în funcție de mărimea entității, complexitatea auditului și de metodologia și tehnologia specifice utilizate de auditor.

Aspectele ce trebuie luate în considerare de către auditor la elaborarea planului general de audit

- *Cunoștințe despre afacerea clientului*
- *Înțelegerea sistemului contabil și a sistemului de control intern.*
- *Riscul și pragul de semnificație*
- *Natura, durata și întinderea procedurilor*
- *Coordonarea, îndrumarea, supravegherea și revizuirea*
- *Alte aspecte*

Programul de audit

- stabilește natura, durata și întinderea procedurilor de audit planificate cerute pentru implementarea planului general de audit.
- servește ca un set de instrucțiuni adresate asistenților implicați în audit și ca mijloc de control și ținere a evidenței desfășurării activității.
- poate conține, de asemenea, obiectivele auditului pentru fiecare domeniu și un buget de timp în care orele sunt prognozate pentru diferitele domenii sau proceduri de audit.
- la întocmirea sa se iau în considerare evaluările specifice ale riscurilor inerente și de control, precum și nivelul de certificare cerut a fi furnizat de testele detaliate de audit.
- se ia în considerare durata efectuării testelor de control și a procedurilor detaliate, coordonarea asistenței așteptate din partea entității, disponibilitatea asistenților și implicarea altor auditori sau experți.

Etapele planificării

- Intelegerea activitatii entitatii
- Evaluarea riscurilor
- Stabilirea pragului de semnificatie
- Abordarea auditului
- Esantionarea
- Elaborarea programului de audit
- Aprobarea programului

Intelegerea activitatii entitatii

ISA 315 Cunoasterea clientului

- Permite auditorului să identifice sau să înțeleagă evenimentele, tranzacțiile și practicile care, *potrivit raționamentului auditorului, pot avea un efect semnificativ* asupra situațiilor financiare sau asupra examinării sau a raportului de audit.
- Nivelul de cunoștințe trebuie să includă
 - o cunoaștere generală a mediului economic și a sectorului de activitate în care operează societatea,
 - o cunoaștere specifică a modului de operare.
- Domenii:
 - Cunoștințe despre afacerea clientului
 - Înțelegerea sistemului contabil și a sistemului de control intern.

Obținerea cunoștințelor

- Înaintea acceptării unui angajament, cunoștințe preliminare privind
 - sectorul de activitate,
 - structura proprietății,
 - conducerea și operațiunile entității ce va fi supusă auditului,

Auditorul stabilește dacă poate fi obținut un nivel adecvat de cunoaștere a clientului în vederea efectuării auditului.

- După acceptarea angajamentului, se vor obține informații suplimentare și mai detaliate. În măsura în

care este posibil, auditorul va obține cunoștințele solicitate la începutul angajamentului. Pe măsură ce auditul progresează, informațiile respective vor fi evaluate și actualizate, și se vor obține și mai multe informații.

- este un proces continuu și cumulat de culegere și evaluare a informațiilor, și de corelare a cunoștințelor rezultate cu probele de audit și informațiile din toate etapele auditului.
- pentru angajamentele continue, auditorul va trebui să actualizeze și să reevalueze cunoștințele dobândite anterior, incluzând informațiile din documentele de lucru aferente anului anterior. Auditorul va verifica dacă au avut loc schimbări semnificative de la ultimul audit.

Surse de informații despre -sectorul de activitate și societate

- Experiența anterioară în raport cu societatea și sectorul de activitate
- Discuții cu personalul din cadrul entității
- Discuții cu personalul de AI și analiza rapoartelor de audit intern.
- Discuții cu alți auditori, juriști, consultanți care au prestat servicii entității sau în cadrul sectorului de activitate.
- Discuții cu persoane din afara entității, aflate în cunoștință de cauză
- Publicații legate de sectorul de activitate
- Legislație și reglementări care afectează în mod semnificativ entitatea.
- Vizitarea clădirilor, construcțiilor și instalațiilor la sediul firmei.
- Documentele emise de entitate

Utilizarea cunoștințelor

- Înțelegerea activității și utilizarea adecvată a acestor informații ajută la:
 - Evaluarea riscurilor și identificarea problemelor.
 - Planificarea și efectuarea auditului în mod eficient.
 - Evaluarea probelor de audit.
 - Furnizarea de servicii mai bune clientului.

Pe parcursul auditului, cunoștințele despre clienți ajută la

- Evaluarea riscului inerent și a riscului de control.
- Luarea în considerare a riscurilor activității și răspunsul conducerii la acestea.
- Dezvoltarea planului general de audit și a programului de audit.
- Determinarea pragului de semnificație și a adecvării lui.
- Evaluarea probelor de audit în vederea determinării gradului de adecvare și validitatea aserțiunilor corespunzătoare din situațiile financiare.
- Evaluarea estimărilor contabile și a declarațiilor conducerii.
- Identificarea domeniilor în care sunt necesare cunoștințe speciale de audit.
- Identificarea părților afiliate și a tranzacțiilor cu părțile afiliate.
- Recunoașterea informațiilor conflictuale (de exemplu, declarații contradictorii).
- Recunoașterea circumstanțelor neobișnuite (fraude, neconformitate cu legi)
- Luarea în considerare a politicilor contabile adecvate și a prezentărilor din SF

Cunoștințe despre afacerea clientului (ISA 310)

- **A. Factori economici generali**
 - Nivelul general al activității economice (recesiune, creștere)
 - Rata dobânzii și disponibilitatea de finanțare
 - Inflația, reevaluarea monedei
 - Politici guvernamentale: monetare, fiscale, de impozitare – la nivel de firmă și de altă natură, stimulente financiare (programe guvernamentale de ajutor), tarife, restricții comerciale
 - Cursul valutar și controlul acestuia
- **B. Sectorul de activitate – condiții importante ce afectează afacerea clientului**

- Piața și concurența
- Activități ciclice sau sezoniere
- Schimbări în tehnologia produsului
- Riscul afacerii (tehnologie ridicată, acces ușor al concurenților)
- Activitate în extindere sau reducere
- Condiții adverse (cerere în declin, cap.de producție în exces, competiție serioasă de preț)
- Indicatori cheie și statistici operaționale
- Practici și probleme contabile specifice
- Cerințe și probleme de mediu
- Cadrul de reglementare
- Furnizarea energiei și costurile aferente
- Practici specifice sau unice (contracte de muncă, metode de finanțare, metodele contabile)

C. *Entitatea*

- 1. *Managementul și forma de proprietate – caracteristici importante*
 - Tipul entității – privată, publică (schimbări recente,sau planificată)
 - Proprietarii de drept și părțile afiliate (locale, străine, reputația, experiența
 - Structura capitalului (inclusiv orice schimbare recentă sau planificată)
 - Structura organizatorică
 - Obiectivele, filozofia și planurile strategice ale managementului
 - Achiziții, fuziuni sau disponibilizări de componente ale afacerii
 - Surse și metode de finanțare (curente, istorice)
 - CA - alcătuire, reputația și experiența individuală în afaceri,
 - Managementul operațional
 - Funcția auditului intern (existență, calitate)
 - Atitudinea față de mediul de control intern.
- 2. *Activitatea entității – produse, piețe, furnizori, cheltuieli, operațiuni*
 - Natura activității (producție, comerț en-gross, servicii financiare, import/export)
 - Localizarea utilajelor și instalațiilor de producție, depozite, birouri
 - Angajare (nivel salarizare, contracte sindicale, obligații privind pensiile, reglem. specifice)
 - Produse sau servicii și piețe
 - Furnizorii importanți de bunuri și servicii (
 - Stocuri (de exemplu, localizări, cantități)
 - Francize, licențe, brevete
 - Categoriile importante de cheltuieli
 - Cercetare și dezvoltare
 - Active în valută, obligații și tranzacții – după valută, operațiuni de acoperire a riscului
 - Legislația și reglementările care afectează semnificativ societatea
 - Sistemul informațional – curent, planuri de schimbare
 - Structura datoriilor, inclusiv clauze și restricții
- 3. *Rezultate financiare – factori privind condițiile financiare ale entității și profitabilitatea*
 - Indicatori-cheie și date statistice operaționale
 - Tendințe
- 4. *Mediul de raportare – influențe externe care afectează conducerea în întocmirea situațiilor financiare*
- 5. *Legislație*
 - Mediul de reglementare și cerințe
 - Fiscalitate
 - Aspecte de evaluare și prezentare particulare ale activității
 - Cerințele de raportare privind auditul
 - Utilizatori ai situațiilor financiare.

Înțelegerea sistemului contabil și a sistemului de control intern

- Reglementari privind cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Natura entității, inclusiv selecția și aplicarea de către entitate a politicilor contabile.
- Obiectivele și strategiile precum și riscurile de afaceri aferente care pot genera o denaturare semnificativă a situațiilor financiare.
- Evaluarea și revizuirea performanțelor financiare ale entității.
- Controlul intern.

CONTROL INTERN

- Auditorul identifica tipurile de denaturări semnificative, ia în considerare factorii care afectează riscurile de denaturare semnificativă.
- Controlul intern este un proces conceput și efectuat de către angajați unit., în vederea furnizării unei asigurări rezonabile despre realizarea obiectivelor cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența activității și conformitatea cu legislația aplicabilă.
- este conceput și implementat pentru a identifica riscurile de afaceri ce ar putea împiedeca realizarea obiectivelor unității.
- **Componentele CI**
 - (a) Mediul de control.
 - (b) Procesul de evaluare a riscului de către entitate.
 - (c) Sistemul informațional relevant pentru raportarea financiară și comunicare.
 - (d) Activitățile de control.
 - (e) Monitorizarea controalelor.
- **Modul în care controlul intern** este conceput și implementat variază în funcție de mărimea și complexitatea entității.
- entitățile mai mici pot utiliza mijloace mai puțin formale precum și procese și proceduri mai simple pentru îndeplinirea obiectivelor.
 - exemplu, entitățile mai mici cu o participare activă a conducerii în procesul de raportare financiară s-ar putea să nu aibă descrieri detaliate ale procedurilor contabile sau politici scrise detaliate.
 - In entități foarte mici, managerul-patron poate îndeplini funcții care într-o entitate mai mare sunt privite ca aparținând câtorva dintre componentele controlului intern.

Mediul de control

cuprinde atitudinea, conștientizarea și măsurile luate de conducere și cei însărcinați cu conducerea privind controlul intern al entității și importanța sa în cadrul entității.

include și funcțiile de guvernare și management și dictează tonul unei organizații, influențând conștientizarea de către oameni a controlului.

Este temelia unui control intern eficient, asigurând disciplină și structură.

Mediul de control cuprinde următoarele elemente:

- *Comunicarea și impunerea integrității și valorilor etice*
- *Angajamentul față de competență*
- *Participarea celor însărcinați cu conducerea*
- *Filozofia conducerii și stilul de operare.*
- *Structura organizațională.*
- *Desemnarea autorității și responsabilității.*
- *Politicile și practicile privind resursele umane.*

(a) *Comunicarea și impunerea integrității și valorilor etice.*

- Eficiența controalelor nu poate fi mai presus decât integritatea și valorile etice ale oamenilor care le crează, administrează și monitorizează. Integritatea și valorile etice sunt elemente esențiale ale

mediului de control care influențează eficiența concepției, administrării și monitorizării altor componente ale controlului intern. Integritatea și comportamentul etic sunt produsul standardelor de etică și conduită ale entității, ale modului în care acestea sunt comunicate și impuse în practică. Ele includ măsurile conducerii de a elimina sau reduce stimulentele și tentațiile care ar putea determina personalul să se angajeze în acțiuni neonestе, ilegale sau lipsite de etică. De asemenea includ comunicarea valorilor și standardelor de conduită ale entității către angajați prin declarații de politică și coduri de conduită dar și prin exemple.

(b) *Angajamentul față de competență*

- Competența reprezintă cunoștințele și aptitudinile necesare realizării sarcinilor care definesc locul de muncă al unui individ. Angajamentul față de competență presupune luarea în considerare de către conducere a nivelurilor de competență pentru anumite posturi și modul în care aceste niveluri se materializează în aptitudini și cunoștințe necesare.

(c) *Participarea celor însărcinați cu conducerea*

- Conștientizarea controlului în cadrul unei entități este semnificativ influențată de cei însărcinați cu guvernanta. Atributele acestora includ independența față de conducere, experiența și statutul lor, gradul implicării lor și analizării activităților de către ei, adecvarea măsurilor lor, informațiile pe care le primesc, măsura în care problemele dificile sunt ridicate și duse la îndeplinire de conducere și interacțiunea lor cu auditorii interni și externi.

d) *Filozofia conducerii și stilul de operare*

- Filozofia conducerii și stilul de operare cuprind o gamă largă de caracteristici. Astfel de caracteristici pot include: abordarea conducerii față de asumarea și monitorizarea riscurilor de afaceri; atitudinea și măsurile luate de conducere vis-a-vis de raportarea financiară (conservatoare sau agresive selectate din principiile contabile alternative disponibile și conștientizare și conservatorism cu care sunt efectuate estimările contabile); și atitudinea conducerii față de procesarea informațiilor și funcțiile și personalul contabil

e) *Structura organizațională*

- Structura organizațională a unei entități asigură cadrul în care sunt planificate, executate, controlate și revizuite activitățile pentru îndeplinirea obiectivelor la nivelul întregii entități. Stabilirea unei structuri organizaționale presupune luarea în considerare a domeniilor cheie de autoritate și responsabilitate și niveluri corespunzătoare de raportare. Entitatea dezvoltă o structură organizațională pe măsura nevoilor sale. Adecvarea structurii organizaționale a entității depinde, parțial, de amploarea și natura activităților sale.

f) *Desemnarea autorității și responsabilității.*

- Acest factor include modul în care sunt atribuite autoritatea și responsabilitatea pentru activitățile operaționale și modul în care sunt stabilite relațiile de raportare și ierarhiile de autorizare. De asemenea include politicile referitoare la practicile corespunzătoare de afaceri, cunoștințele și experiența personalului cheie și resursele oferite pentru îndeplinirea acestor sarcini. În plus, include politicile și comunicările menite să asigure că toți angajații înțeleg obiectivele entității, cunosc modul în care acțiunile lor individuale se interrelaționează și contribuie la îndeplinirea acelor obiective și recunosc și pentru ce vor răspunde.

g) *Politicile și practicile privind resursele umane*

- Politicile și practicile privind resursele umane se referă la recrutare, orientare, instruire, evaluare, consiliere, promovare, compensare și măsuri de remediere. De exemplu, standardele pentru recrutarea celor mai calificați indivizi – cu accent pe studii, experiență profesională anterioară, realizări și dovezi de integritate și comportament etic – demonstrează angajamentul entității față de oameni competenți și

de încredere. Politicile de pregătire profesională care comunică roluri și responsabilități în perspectivă și includ practici cum ar fi școlile de instruire și seminariile ilustrează niveluri așteptate de performanță și comportament. Promovările dictate de evaluări periodice ale performanțelor demonstrează angajamentul entității față de avansarea angajaților calificați la niveluri superioare de responsabilitate.

PROCESUL DE EVALUARE A RISCULUI DE CĂTRE ENTITATE

- este procesul de identificare și reacționare la riscurile de afaceri și rezultatele acestuia.
- Pentru raportarea financiară, acest proces include modul în care conducerea identifică riscurile relevante pentru întocmirea situațiilor financiare care să reprezinte o imagine fidelă în acord cu cadrul aplicabil entității de raportare financiară, estimează importanța lor, evaluează probabilitatea apariției lor și hotărăște asupra măsurilor de gestionare a lor.
- De exemplu, procesul de evaluare a riscului de către entitate poate trata modul în care entitatea ia în considerare posibilitatea existenței unor tranzacții neînregistrate sau identifică și analizează estimările semnificative reflectate în situațiile financiare.
- Riscurile relevante pentru raportarea financiară credibilă se referă și la evenimente sau tranzacții specifice.

Riscurile pot apărea sau schimba din cauza unor circumstanțe cum ar fi:

- *Schimbările din mediul operațional.* (de reglementare, operare pot da naștere la schimbări ale presiunilor concurențiale și unor riscuri semnificativ diferite.
- *Personalul nou.* poate pune un accent diferit sau înțelege diferit CI
- *Sistemele informaționale noi sau modernizate.* Schimbările rapide și semnificative din SI pot modifica riscul referitor la CI.
- *Creșterea rapidă.* Expansiunea rapidă și semnificativă a operațiunilor poate slăbi controalele și mări riscul de „cădere” a acestora.
- *Noua tehnologie.* incorporata în procesele de producție sau sistemele informaționale poate schimba riscul asociat cu CI.
- *Noile modele de afaceri, produse sau activități.* În care entitatea are o experiență restrânsă poate introduce noi riscuri asociate cu CI.
- *Restructurările întreprinderilor.* pot fi însoțite de reduceri de personal și modificări în supraveghere și separarea funcțiilor ce pot modifica riscul as CI
- *Operațiunile extinse din străinătate.* Expansiunea sau achiziția de operațiuni în străinătate poartă riscuri noi și deseori unice care pot afecta CI.
- *Noile norme contabile.* Adoptarea de noi principii contabile sau modificarea principiilor contabile poate afecta riscurile la elaborarea situațiilor financiare.

SISTEMUL INFORMAȚIONAL

- este alcătuit dintr-o infrastructură (componente fizice și hardware), software, oameni, proceduri și date.
- este alcătuit din proceduri și evidențe stabilite pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității (precum și evenimente și condiții) și a menține răspunderea pentru activele, datoriile și capitalul propriu aferente.
- Tranzacțiile pot fi inițiate manual sau automat prin proceduri programate.
- Înregistrarea include identificarea și reținerea informațiilor relevante pentru tranzacții sau evenimente.
- Procesarea include funcții precum editarea și validarea, calcularea, evaluarea, sintetizarea și reconcilierea, indiferent că sunt efectuate de proceduri automatizate sau manuale.
- Raportarea se referă la întocmirea rapoartelor financiare și a altor informații, în format electronic sau pe suport de hârtie, pe care entitatea le folosește la evaluarea și revizuirea performanțelor financiare și pentru alte funcții.
- Calitatea informațiilor generate de sistem afectează capacitatea conducerii de a lua decizii potrivite privind gestionarea și controlul activităților entității și de a întocmi rapoarte financiare credibile.

SI cuprinde metode și evidențe care:

- · Identifică și înregistrează toate tranzacțiile valide.
- · Descriu la momentul oportun tranzacțiile suficient de detaliat pentru a permite clasificarea adecvată a tranzacțiilor pentru raportarea financiară.
- · Stabilesc valoarea tranzacțiilor într-o manieră care permite înregistrarea valorii monetare adecvate în situațiile financiare.
- · Determină perioada de timp în care au avut loc tranzacțiile pentru a permite înregistrarea tranzacțiilor în perioada contabilă potrivită.
- · Prezintă adecvat tranzacțiile și informațiile adecvate în situațiile financiare.

ACTIVITĂȚI DE CONTROL

- sunt politicile și procedurile care ajută la îndeplinirea directivelor conducerii, de exemplu, că sunt luate măsurile necesare pentru a contracara riscurile care împieteză asupra obiectivelor entității.
- fie în cadrul sistemelor IT fie în cel al sistemelor manuale, au diferite obiective și sunt aplicate la diferite niveluri organizaționale și funcționale.
- *Revizuirea performanțelor*
- *Procesarea informațiilor.*
- *Controale fizice*
- *Segregarea datoriilor*

MONITORIZAREA CONTROALELOR

- presupune a avea în vedere dacă acestea operează așa cum se intenționează și dacă sunt modificate corespunzător în funcție de schimbarea condițiilor.
- poate include activități precum analiza de către conducerea a întocmirii la timp a reconcilierilor bancare, evaluarea de către auditorii interni a respectării de către personalul de vânzare a politicilor entității asupra condițiilor din contractele de vânzare și supravegherea de către departamentul juridic a respectării politicilor, privind etica și practicile în afaceri, aparținând entității.
- este un proces de evaluare a calității performanțelor controlului intern de-a lungul timpului ce implică evaluarea concepției și operării controalelor la timp și luarea măsurilor corective necesare. Monitorizarea este înfăptuită pentru a asigura operarea eficientă a controalelor în continuare.
- De exemplu, dacă oportunitatea și exactitatea reconcilierilor bancare nu sunt monitorizate, este probabil ca personalul să înceteze să le mai întocmească. Monitorizarea controalelor este realizată prin activități de monitorizare continuă, evaluări separate și combinații între cele două.

Riscul și pragul de semnificație

- Evaluările așteptate ale riscurilor inerente și de control și identificarea domeniilor semnificative de audit.
- Stabilirea nivelurilor pragului de semnificație pentru scopurile angajamentului de audit.
- Posibilitatea de apariție a unor denaturări semnificative, incluzând experiența perioadelor anterioare, sau a unor fraude.
- Identificarea domeniilor complexe de contabilitate, inclusiv a celor care presupun estimări contabile.

Activitățile de monitorizare

- continuă sunt încorporate în activitățile recurente normale ale entității și includ activitățile regulate de management și supraveghere. Managerii de vânzări, achiziții și producție la nivel de divizie sau la nivelul întregii corporații sunt la curent cu activitatea și pot chestiona rapoartele care diferă semnificativ de ceea ce cunosc ei despre activitate.
- În multe entități, auditorii interni sau personalul care îndeplinește funcții similare contribuie la monitorizarea controalelor entității prin evaluări separate. Ei furnizează regulat informații despre funcționarea controlului intern, concentrându-și atenția în mod considerabil pe evaluarea concepției și operării controlului intern. Ei comunică informații despre punctele forte și punctele slabe și recomandări pentru îmbunătățirea controlului intern.