



HOTĂRÎRE
despre aprobarea Standardelor generale de audit
și Standardelor auditului regularității

nr. 58 din 28.12.2009

Monitorul Oficial nr.22-24/5 din 04.02.2011

* * *

Abrogat: 24.01.2014

[Hotărîrea Curții de Conturi nr.60 din 11.12.2013](#)

În scopul aplicării celor mai bune practici de audit în activitatea desfășurată de Curtea de Conturi, în condițiile respectării de către auditori a cerințelor profesionale și etice stabilite pentru realizarea procesului de audit, în conformitate cu art.7, art.15 și art.16 din [Legea Curții de Conturi nr.261-XVI din 05.12.2008](#), Curtea de Conturi

HOTĂRĂȘTE:

1. Se aprobă Standardele generale de audit ale Curții de Conturi conform anexei nr.1.
2. Se aprobă Standardele auditului regularității ale Curții de Conturi conform anexei nr.2.
3. Se prescrie personalului cu atribuții de audit al Curții de Conturi respectarea obligatorie a prezentelor Standarde de audit.
4. Departamentul metodologie și planificare strategică va asigura informarea și instruirea personalului cu atribuții de audit al Curții de Conturi, întru aplicarea conformă a Standardelor aprobate prin prezenta hotărîre.
5. Controlul asupra asigurării respectării Standardelor generale de audit și a Standardelor auditului regularității se pune în sarcina membrilor Curții de Conturi, conducătorilor de subdiviziuni și echipei de monitorizare a calității auditului a Curții de Conturi.
6. Se abrogă [Hotărîrile Curții de Conturi nr.70 din 16.10.2006](#), nr.79 din 16.10.2006, [nr.2 din 11.01.2007](#).

PREȘEDINTELE CURȚII DE CONTURI

Ala POPESCU

Chișinău, 28 decembrie 2009.

Nr.58.

Anexa nr.1
la Hotărîrea Curții de Conturi
nr.58 din 28 decembrie 2009

I. STANDARDELE GENERALE DE AUDIT

INTRODUCERE

Standardele generale de audit ale Curții de Conturi au fost elaborate în baza normelor de audit ale INTOSAI.

Normele de audit INTOSAI se divizează în patru părți, după cum urmează:

1. Postulatele de bază

2. Norme generale
3. Norme procedurale
4. Norme pentru elaborarea rapoartelor.

Standardele generale de audit ale Curții de Conturi se bazează pe toate componentele normelor INTOSAI, fiind adaptate particularităților constituționale și legale naționale.

Standardele generale de audit definesc cerințele fundamentale pe care Curtea de Conturi și auditorii acesteia trebuie să le respecte pentru a realiza o activitate de audit conform standardelor specifice etapelor de planificare, executare și raportare, la un nivel ridicat al calității auditelor.

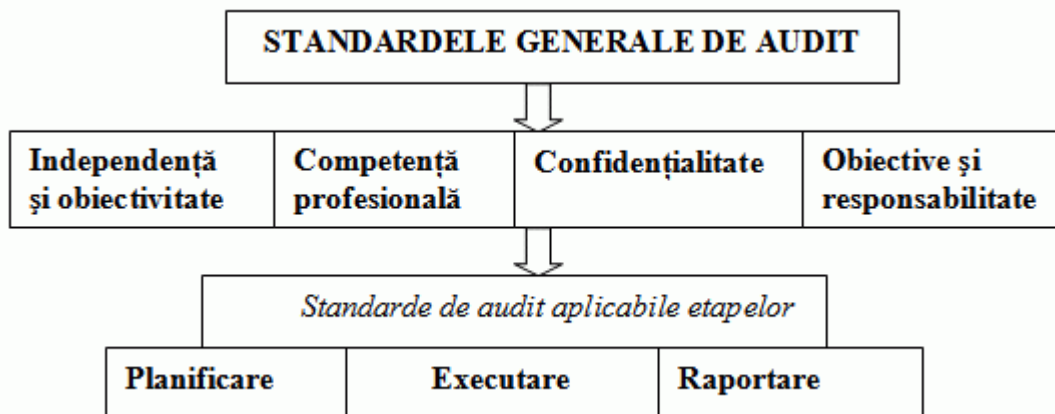
Scopul acestor standarde este de a stabili **principiile generale** aplicabile tuturor tipurilor de audit efectuate de către Curtea de Conturi.

Principiile generale de audit sînt:

- Auditorii Curții de Conturi sînt independenți și obiectivi;
- Auditorii Curții de Conturi evită conflictul de interese cu entitățile auditate;
- Auditorii Curții de Conturi dețin competențele profesionale necesare;
- Auditorii Curții de Conturi își exercite atribuțiile respectînd standardele de audit ale Curții de Conturi și pe cele internaționale.

În scopul menținerii la nivelul convenit a modului unic de îndeplinire obiectivă a obligațiilor, promovării unei culturi înalte și asigurării unei performanțe în activitatea desfășurată, prin stabilirea principiilor și normelor fundamentale de conduită profesională și a obligațiilor etice la exercitarea misiunilor auditului regularității, angajații Curții de Conturi vor respecta Codul deontologic al angajatului cu atribuții de audit al Curții de Conturi, aprobat prin [Hotărîrea Curții de Conturi nr.46 din 15 iulie 2008](#).

Curtea de Conturi a stabilit următoarele standarde generale de audit aplicabile pentru toate etapele de realizare a misiunii de audit, care schematic se prezintă în felul următor:



1.1. Independență și obiectivitate

Auditorii Curții de Conturi trebuie să fie independenți față de puterea legislativului, executivului și de entitatea auditată.

Activitatea de audit desfășurată de personalul cu atribuții de audit al Curții de Conturi (în continuare – auditor) trebuie realizată în condiții de independență deplină, aceasta presupunînd independența funcțională, operațională și financiară față de entitate.

Activitatea de audit a auditorului impune o independență deplină a acestuia în afara oricărei influențe, în special o independență de interesele personale sau de presiunea externă. Auditorul trebuie să rămînă independent față de entitate, tratînd cu obiectivitate rezultatele auditului.

Competențele legale ale Curții de Conturi oferă auditorului accesul nelimitat la actele, documentele și informațiile necesare pentru exercitarea atribuțiilor sale de audit, oricare ar fi persoanele fizice sau juridice deținătoare. La rîndul său, entitatea auditată trebuie să asigure auditorului accesul la orice date și informații necesare, relevante întru realizarea adecvată a misiunii acestuia.

Pentru independența auditorului este important ca entitatea să nu influențeze executarea

mandatului lui. Auditorul nu poate fi obligat să efectueze, să modifice sau să se abțină de la efectuarea unor proceduri de audit, precum și să modifice constatările, concluziile și recomandările auditului.

În cadrul mandatului legal de efectuare a auditului, auditorul trebuie să evite influența tuturor tipurilor de activitate politică care ar putea afecta capacitatea lui imparțială de îndeplinire a obligațiilor profesionale.

Concluziile, opiniile și recomandările auditorului trebuie să fie bine chibzuite și să nu fie influențate decât de probe și fapte justificate și legale. Acesta trebuie să aplice corect informațiile și explicațiile prezentate de entități sau de terțe persoane, astfel încât concluziile să nu fie afectate de opiniile altor persoane. La crearea echipelor de audit se vor analiza toate aspectele, în scopul evitării conflictelor de interese între auditori și entitatea auditată.

Independența și obiectivitatea auditorilor trebuie evaluată periodic de către conducătorii subdiviziunilor, după caz, de către membrii și conducerea Curții de Conturi. Evaluările vor confirma dacă:

- auditorul deține competența necesară și corespunzătoare, solicitată la realizarea auditului;
- auditorul este familiarizat cu politicile și procedurile de audit ale Curții de Conturi;
- există sau nu derogări, relații neconforme prevederilor legii;
- există sau nu amenințări la adresa independenței auditorului și dacă acestea sînt semnificative ori nu.

1.2. Competență profesională

Auditorii Curții de Conturi trebuie să dețină competențele necesare pentru exercitarea atribuțiilor prevăzute de legislație.

Auditorii Curții de Conturi trebuie să posede ansamblul de calificări și experiența necesară pentru a-și îndeplini în mod eficient mandatul de audit. Indiferent de tipul auditului care urmează să fie realizat în conformitate cu acel mandat, activitatea de audit trebuie executată de către auditorii ai căror formare și experiență corespund naturii, domeniului și complexității acestei activități.

Auditorul trebuie să:

- se conformeze tuturor SIA relevante pentru îndeplinirea misiunii de audit. Un SIA este relevant atunci cînd este în vigoare, și există circumstanțele la care SIA se referă:
- înțelege textul SIA, inclusiv modul de aplicare a acestuia și a altor materiale explicative necesare.

În activitatea sa, auditorul trebuie să aplice metodologiile, procedurile și tehnicile care să corespundă standardelor de audit naționale și internaționale, precum și celor mai bune practici în domeniu.

Auditorii trebuie să-și mențină competența printr-o pregătire profesională adecvată.

Auditorul poate să planifice și să solicite argumentat angajarea experților externi pentru a fi implicați în realizarea diferitelor etape ale auditului. Obținerea consultanței din partea unui expert extern nu eliberează auditorul de responsabilitatea pentru opiniile sau concluziile formulate în cadrul auditului.

1.3. Confidențialitate

Datele referitoare la entitățile auditate, obținute de către auditori pe parcursul realizării sarcinilor lor, nu trebuie să fie utilizate decât pentru formarea unei opinii de audit sau elaborarea unui raport în conformitate cu responsabilitățile proprii unui auditor.

Este esențial să se păstreze confidențialitatea asupra obiectului auditului și a datelor obținute în timpul realizării acestuia. Totuși, entitățile auditate vor fi informate despre constatările, concluziile cu privire la neregularitățile și ilegalitățile descoperite în procesul de audit.

Documentele de lucru care includ informația obținută de către auditor în cadrul exercitării auditului reprezintă proprietatea Curții de Conturi.

Informația din documente este confidențială și nu poate fi divulgată terțelor persoane. Aceștia din urmă nu au dreptul să ceară auditorului documente sau copiile acestora, cu excepția cazurilor prevăzute de legislația în vigoare, care pot fi:

- oferirea probelor în cazul unor proceduri legale;
- prezentarea, la solicitarea autorităților competente împuternicite, a aspectelor cu privire la

nerespectarea prevederilor legale.

De asemenea, auditorul are dreptul profesional de a prezenta informații în situațiile când trebuie să:

- protejeze interesele auditorului;
- răspundă unei cereri sau investigații făcute de organele competente împuternicite.

1.4. Obiective și responsabilitate

Obiectivele generale ale auditorului sînt:

- aplicarea conformă a standardelor de audit și a prevederilor legislației de domeniu;
- obținerea unui impact real în îmbunătățirea managementului financiar public în rezultatul efectuării profesionale a auditului;
- evaluarea contribuției sale în activitatea Curții de Conturi la nivelul care ar asigura transformarea ei într-o instituție supremă de audit;
- respectarea principiilor generale și normelor de conduită la desfășurarea misiunilor de audit și exercitarea atribuțiilor funcționale.

Auditorul trebuie să respecte procedurile Curții de Conturi cu privire la elaborarea și prezentarea rapoartelor de audit.

Anexa nr.2
la Hotărîrea Curții de Conturi
nr.58 din 28 decembrie 2009

I. STANDARDELE AUDITULUI REGULARITĂȚII APLICABILE ETAPEI DE PLANIFICARE

Scopul Standardelor auditului regularității aplicabile etapei de planificare este de a stabili cerințe specifice în vederea planificării auditului într-un mod eficient și eficace, cu asigurarea realizării acestuia într-o perioadă de timp și într-un domeniu bine determinate, ceea ce va garanta obținerea rezultatelor propuse cu minimum de resurse, costuri și efort.

Standardele auditului regularității aplicabile etapei de planificare au fost elaborate în conformitate cu standardele de audit SIA 300 "Planificarea auditului situațiilor financiare", SIA 315 "Identificarea și evaluarea riscului de denaturare semnificativă", SIA 320 "Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit", SIA 530 "Eșantionarea".

Auditorul trebuie să-și planifice sarcinile în așa fel încît să asigure realizarea unui audit de înaltă calitate, cu economia, eficiența, eficacitatea și promptitudinea corespunzătoare. (NA 3.1.1.).

La planificarea unui audit, pașii urmăriți sînt următorii:

- **Colectarea informațiilor despre entitatea auditată și organizarea acesteia, pentru a determina riscurile și a evalua importanța relativă;**
- **Definirea obiectivelor și sferei auditului;**
- **Realizarea unei analize preliminare pentru a determina metodele ce trebuie să fie adoptate și natura și amploarea investigațiilor ulterioare;**
- **Evidențierea problemelor speciale prevăzute la planificarea auditului;**
- **Determinarea necesităților personalului și formarea echipei care urmează să realizeze auditul.** (NA 3.1.4.)

Obiectivul auditorului este de a planifica misiunea de audit, astfel încît aceasta să se desfășoare într-o manieră eficace.

Dispoziții:

P1. Auditorul în cadrul activităților de planificare trebuie să stabilească o strategie generală de audit care să definească domeniul de aplicare, plasarea în timp și direcția auditului, și care să furnizeze îndrumări privind elaborarea planului de audit (SIA 300 pct.7)

Aplicare și alte materiale explicative

Planificarea auditului regularității prevede organizarea lucrărilor de audit în așa fel, încît atenția

auditorului să fie concentrată asupra celor mai importante direcții ale misiunii: determinarea problemelor potențiale și executarea operativă a activităților de audit. Natura și amploarea activităților de planificare vor varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității, de profesionalismul auditorilor, de experiența anterioară la entitatea auditată, precum și de alte criterii.

Planificarea auditului regularității implică stabilirea Planului general de audit (Strategiei generale de audit) și elaborarea unui program de audit.

1.1. Cunoașterea și înțelegerea entității auditate

Obiectivul auditorului este de a înțelege entitatea și mediul său, inclusiv controlul intern al entității, pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor, în măsura în care se datorează fraudei sau erorii, la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor.

Dispoziții:

P2. La realizarea înțelegerii entității și a mediului său auditorul trebuie să perceapă următoarele aspecte:

a) Sectorul de activitate, cadrul de reglementare și alți factori externi relevanți, inclusiv cadrul general de raportare financiar aplicabil;

b) Natura entității, inclusiv operațiunile sale; modul în care entitatea este structurată și finanțată, pentru a permite auditorului să înțeleagă clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările din situațiile financiare;

c) Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate, inclusiv motivele modificării acestora;

d) Obiectivele și strategiile entității;

e) Evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității. (SIA 315 pct.11.)

Aplicare și alte materiale explicative:

Auditorul trebuie să ia în considerație următoarele aspecte relevante factorilor aferenți *domeniului de activitate, cadrului de reglementare și altor factori externi* care ar putea influența asupra entității: cadrul general de reglementare relevant domeniului de activitate; legislația și reglementările care afectează semnificativ operațiunile entității; condițiile economice generale, inflația; disponibilitatea finanțării etc.

Auditorul trebuie să identifice aspectele importante ale *naturii entității*, inclusiv structura complexă a entității, organigrama, operațiunile, sursele de finanțare, auditul intern etc.

Analizând *politicile și cadrul de contabilitate*, auditorul evaluează dacă acestea sînt adecvate pentru activitatea sa și în conformitate cu cadrul de raportare financiară contabil aplicabil și politicile contabile folosite în domeniul de activitate relevant.

La obținerea înțelegerii *obiectivelor, strategiilor și riscurilor afacerii entității* auditorul poate lua în considerație: progresele din domeniul de activitate; produsele și serviciile noi; extinderea activității; noile proceduri utilizate în contabilitate, care au drept rezultat un risc de denaturare semnificativă a situațiilor financiare.

Înțelegerea *performanței financiare a entității* ajută auditorul să ia în considerație măsura în care activitățile pentru atingerea performanțelor sporesc riscurile de denaturare semnificativă, inclusiv cele cauzate de fraudă.

Procedurile de audit aplicate de către auditor pentru obținerea înțelegerii entității și a mediului său, în vederea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă, trebuie să includă.

- interviuarea conducerii și a altor categorii de personal din cadrul entității, care îl ajută pe auditor să evalueze aplicabilitatea anumitor politici contabile, eficiența controlului intern conceput de entitate;

- observarea și examinarea operațiunilor entității, planurilor de activitate, rapoartelor entității, informațiilor obținute din perioadele anterioare;

- proceduri analitice, care ajută la identificarea tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite, precum și a valorilor, ponderilor și tendințelor care ar putea ajuta auditorul la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, în special a celor cauzate de fraudă.

1.2. Determinarea materialității (pragul de semnificație)

Prezentele norme sînt elaborate în baza SIA 320 "Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit" și abordează responsabilitatea auditorului în aplicarea conceptului de prag de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit al regularității, explică modul în care pragul de semnificație se aplică în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a denaturărilor necorecte, dacă ele există, asupra situațiilor financiare.

Obiectivul auditorului constă în aplicarea conceptului prag de semnificație în planificarea și efectuarea auditului.

Materialitatea definește caracterul semnificativ al categoriilor de operațiuni economico-financiare care, prin omisiune sau consemnarea eronată, ori prin încălcarea legislației contabile, ar influența semnificativ rapoartele financiare ale entității.

Dispoziții:

P3. La elaborarea planului general de audit, auditorul trebuie să determine materialitatea (pragul de semnificație) pentru situațiile financiare ca întreg.

Dacă în circumstanțele specifice entității există una sau mai multe clase de tranzacții specifice, solduri ale conturilor sau prezentări pentru care se așteaptă să existe denaturări, avînd o valoare mai mică decît pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare, care să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza rapoartelor, auditorul va determina și nivelul sau nivelurile pragului de semnificație ce vor fi aplicate pentru acele anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări. (SIA 320 pct.10)

Aplicare și alte materiale explicative:

Pragul de semnificație în cadrul auditării situațiilor financiare la entitățile care utilizează banii publici și administrează patrimoniul public se stabilește la nivelul de 2% din cheltuielile totale, 2% din veniturile totale și de 4% din activele totale.

Auditorul trebuie să semnifice erorile, faptele ce presupun fraudă sau alte acțiuni ilegale în situația financiară a entității ca fiind materiale, atunci cînd există probabilitatea că utilizatorii raportului de audit au tras concluzii și au luat decizii, cunoscînd existența faptelor de eroare/fraudă. De asemenea, auditorul trebuie să determine și să analizeze cauza denaturării semnificative a raportului financiar al entității, stabilind anumite criterii ce vor determina materialitatea erorii sau fraudei și vor da posibilitate să reducă riscul de audit pînă la un nivel acceptabil (spre exemplu, controlorul va extinde volumul procedurilor de audit sau va solicita conducerea entității în vederea corectării raportului financiar; va examina caracterul semnificativ atît la nivelul raportului financiar în ansamblu, cît și la nivelul soldurilor individuale ale conturilor, categoriilor de operațiuni, anexelor la raportul financiar etc.).

Evaluarea de către auditor a caracterului semnificativ (materialității) referitor la soldurile anumitor conturi și categoriilor de operațiuni va ajuta auditorul să decidă la care indicatori este necesar de atras atenția și dacă urmează sau nu de aplicat procedurile de eșantionare și/ori cele analitice.

Pentru a micșora probabilitatea denaturărilor nedescoperite, la planificarea auditului auditorul poate stabili un nivel de semnificație mai redus decît cel care se presupune a fi utilizat la evaluarea rezultatelor auditului.

La evaluarea autenticității rapoartelor financiare prezentate, auditorul trebuie să determine dacă totalitatea denaturărilor descoperite în cadrul auditului și necorectate au un caracter semnificativ.

Totalitatea denaturărilor necorectate include:

- denaturările descoperite de auditor, inclusiv efectul net al denaturărilor necorectate, identificate în procesul auditului regularității din perioada precedentă;
- evaluarea de către auditor a altor denaturări care nu pot fi identificate separat (spre exemplu, nivelul erorii presupuse).

Auditorul va stabili criteriile de determinare a materialității în baza raționamentului său profesional, factorilor care afectează rapoartele financiare ale entității, precum și a informațiilor care influențează sau pot influența utilizatorii raportului de audit.

Auditorul va lua în considerație următorii factori, a căror enumerare nu este exhaustivă:

- utilizarea mijloacelor bănești, a patrimoniului public pentru alte activități/scopuri decît cele pentru

care au fost alocate;

- prevederile actelor legislative și normative;
- situația soldurilor individuale reflectate în rapoartele financiare și interdependența lor;
- omiterea înregistrărilor în documentele entității auditate, a informațiilor care stau la baza unor decizii semnificative luate de persoanele din cadrul conducerii entității;
- furnizarea unor informații eronate sau netransmiterea/neprezentarea informațiilor necesare autorităților care, după competență, adoptă decizii asupra alocării mijloacelor financiare.

1.3. Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității

Obiectivul auditorului este de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor, în măsura în care se datorează fraudei sau erorii, la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, furnizând, astfel, o bază pentru elaborarea și implementarea de răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate.

Dispoziții:

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe:

P4. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a furniza o bază de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor. Procedurile de evaluare a riscului, prin ele însele, totuși, nu oferă suficiente probe de audit adecvate pe care să se bazeze opinia de audit. (SIA 315 pct.5)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

P5. Auditorul trebuie să evalueze și să identifice riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare, tranzacțiilor, soldurilor conturilor și prezentărilor, cu scopul de a asigura o bază pentru conceperea și desfășurarea procedurilor de audit viitoare. (SIA 315 pct.25)

P6. În acest scop, auditorul trebuie:

a) să identifice riscurile prin procesul de obținere a înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv a controalelor relevante care se referă la riscuri și prin luarea în considerare a claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor din situațiile financiare;

b) să evalueze riscurile identificate și măsura în care acestea se referă, în linii generale, la situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase afirmații;

c) să coreleze riscurile identificate cu ceea ce ar putea funcționa greșit la nivelul afirmațiilor, ținându-se cont de controalele relevante pe care auditorul intenționează să le testeze;

d) să ia în considerare probabilitatea denaturării, inclusiv posibilitatea unor multiple denaturări și măsura în care dimensiunea eventualei denaturări ar putea avea drept rezultat o denaturare semnificativă. (SIA 315 pct.26)

Riscuri care impun o atenție specială pentru audit

P7. Ca parte a evaluării riscului, auditorul trebuie să determine măsura în care oricare dintre riscurile identificate reprezintă, potrivit raționamentului auditorului, riscuri semnificative. La exercitarea acestui raționament, auditorul trebuie să excludă efectele controalelor identificate aferente riscului. (SIA 315 pct.27)

P8. La exercitarea raționamentului prin care unele riscuri sînt considerate semnificative, auditorul trebuie să ia în considerație:

a) măsura în care riscul este un risc de fraudă;

b) măsura în care riscul este legat de aspecte recente, semnificative, economice, contabile sau de altă natură și, deci, necesită o atenție specială; complexitatea tranzacțiilor;

c) măsura în care riscul implică tranzacții semnificative cu părțile afiliate; gradul de subiectivitate în evaluarea informațiilor financiare eferente riscului, în special evaluările care implică o gamă largă de incertitudini; și

d) măsura în care riscul implică tranzacții semnificative care sînt în afara activităților normale ale entității, sau par a fi neobișnuite, din alte puncte de vedere. (SIA 315 pct.28)

P9. Auditorul, dacă a determinat existența unui risc semnificativ, trebuie să înțeleagă controalele entității, inclusiv activitățile de control, relevante pentru acel risc. (SIA 315 pct.29)

Riscuri pentru care procedurile de fond asigură suficiente probe de audit adecvate

P10. Cît privește anumite riscuri, auditorul poate considera că nu este posibilă sau realizabilă obținerea de suficiente probe de audit adecvate numai în urma procedurilor de fond. Astfel de riscuri pot fi aferente înregistrării inexacte sau incomplete a claselor obișnuite și semnificative de tranzacții sau solduri ale conturilor, ale căror caracteristici permit adesea procesarea foarte automatizată, cu o redușă sau nici o intervenție manuală. În astfel de cazuri, controalele entității asupra acestor riscuri sînt relevante pentru audit și auditorul trebuie să obțină înțelegerea acestora. (SIA 315 pct.30)

Verificarea evaluării riscurilor

P11. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor de către auditor se poate modifica pe parcursul auditului, pe măsură ce se obțin probe suplimentare de audit. În cazurile în care auditorul obține probe de audit prin derularea unor proceduri de audit viitoare sau dacă se obțin informații noi, oricare dintre acestea ar fi în contradicție cu probele de audit pe care auditorul își bazează inițial evaluarea, auditorul trebuie să verifice evaluarea și să modifice, în consecință, procedurile de audit planificate anterior. (SIA 315 pct.31)

Aplicare și alte materiale explicative:

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă se efectuează de către auditor la nivelul situațiilor financiare și la nivelul afirmațiilor.

Riscurile la nivelul situațiilor financiare pot deriva, în special, dintr-un control intern slab, care poate genera îndoieli cu privire la auditarea situațiilor financiare. Astfel, îngrijorările legate de credibilitatea datelor din evidența contabilă a entității pot duce la concluzionarea imposibilității obținerii de către auditor a probelor suficiente și adecvate pentru a-și fundamenta opinia de audit.

La evaluarea riscurilor la nivelul afirmațiilor auditorul ia în considerație: afirmațiile în legătură cu clasele de tranzacții și evenimente pentru perioada supusă auditului; afirmațiile despre soldurile conturilor la sfîrșitul perioadei; afirmații despre descriere și prezentare. Riscurile la nivelul afirmațiilor pentru clase și tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări trebuie luate în considerație, deoarece contribuie direct la determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit viitoare la nivelul afirmațiilor, care sînt necesare pentru obținerea probelor de audit suficiente și adecvate.

Identificarea riscurilor semnificative este corelată cu existența tranzacțiilor neobișnuite, care nu sînt specifice entității, deoarece cer de la conducere aplicarea unor proceduri specifice tranzacției date. De asemenea, auditorul trebuie să evalueze modul în care conducere a implementat proceduri de control ca răspuns la astfel de riscuri de denaturare semnificativă.

O atenție sporită trebuie acordată riscurilor semnificative cauzate de fraudă. În acest sens, auditorul evaluează dacă selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate, în special cele privind tranzacțiile complexe.

Este posibilă situația cînd pe parcursul auditului riscurile evaluate pot să nu reflecte corect anumite situații din cadrul entității, iar procedurile de audit viitoare planificate pot să nu fie eficiente în detectarea denaturărilor semnificative. În acest caz, auditorul trebuie să revizuiască evaluarea riscurilor și, respectiv, procedurile de audit planificate.

1.4. Evaluarea sistemului de control intern

Dispoziții:

Controlul intern al entității

P12. Auditorul trebuie să înțeleagă controlul intern relevant pentru audit. Măsura în care un control individual, sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit depinde de raționamentul profesional al auditorului. (SIA 315 pct.12)

Natura și amploarea înțelegerii controalelor relevante

P13. Atunci cînd se obține o înțelegere a controalelor relevante pentru audit, auditorul trebuie să evalueze conceperea acestor controale și să determine măsura în care acestea au fost

implementate, prin efectuarea de proceduri suplimentare interogării personalului entității. (SIA 315 pct.13)

Componentele controlului intern

Mediul de control

P14. Auditorul trebuie să obțină o înțelegere a mediului de control, inclusiv măsura în care:

- a) Conducerea a creat și menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică; și**
- b) Punctele forte ale elementelor mediului de control asigură o bază adecvată pentru celelalte componente ale controlului intern, inclusiv măsura în care aceste componente nu sînt subminate de deficiențele mediului de control. (SIA 315 pct.14)**

Procesul de evaluare a riscului entității

P15. Auditorul trebuie să obțină înțelegerea măsurii în care entitatea dispune de un proces pentru identificarea riscurilor afacerii relevante pentru obiectivele de raportare financiară; estimarea semnificației riscurilor; evaluarea probabilității apariției acestora; și decizia cu privire la acțiunile de abordare a acestor riscuri. (SIA 315 pct.15)

Sistemul informațional, inclusiv procesele de activitate aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare

P16. Auditorul trebuie să înțeleagă sistemul informațional, inclusiv procesele de activitate aferente, relevante pentru raportarea financiară, inclusiv următoarele aspecte:

a) Clasele de tranzacții din operațiunile entității care sînt semnificative pentru situațiile financiare;

b) Procedurile atît din cadrul sistemelor tehnologiilor informaționale (TI), cît și al sistemelor manuale, prin care aceste tranzacții sînt inițiate, înregistrate, procesate, corectate după caz, transpuse în registrul general și raportate în situațiile financiare;

c) Înregistrările contabile aferente, informațiile justificate și conturile specifice din situațiile financiare care sînt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile; aceasta include corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sînt transferate în registrul general. Înregistrările pot fi manuale sau în format electronic;

d) Modul în care sistemul informațional captează evenimentele și condițiile altele decît tranzacțiile, care sînt semnificative pentru situațiile financiare;

e) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, inclusiv a estimărilor contabile și prezentărilor semnificative; și

f) Controalele aferente intrărilor din registrul, inclusiv intrările nonstandard, folosite la înregistrarea tranzacțiilor și ajustărilor neobișnuite. (SIA 315 pct.18)

P17. Auditorul trebuie să înțeleagă modul în care entitatea comunică rolurile și responsabilitățile de raportare financiară și aspectele semnificative privind raportarea financiară, inclusiv comunicările dintre conducere și persoanele însărcinate cu guvernarea; comunicările externe, precum și cu autoritățile de reglementare. (SIA 315 pct.19)

Activitățile de control relevante pentru audit

P18. Auditorul trebuie să înțeleagă activitățile de control relevante pentru audit, acestea fiind cele pe care auditorul le consideră a fi de înțeles în vederea evaluării riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor și conceperii unor proceduri de audit viitoare ca răspuns la riscurile evaluate. (SIA 315 pct.20)

P19. Auditorul trebuie să înțeleagă modul în care entitatea a răspuns la riscurile aferente sectorului informatic. (SIA 315 pct.21)

Monitorizarea controalelor

P20. Auditorul trebuie să înțeleagă activitățile principale pe care entitatea le utilizează pentru a monitoriza controlul intern asupra raportării financiare, inclusiv a celor aferente activităților de control relevante pentru audit, precum și modul în care entitatea inițiază acțiuni de remediere a deficiențelor din cadrul controalelor sale. (SIA 315 pct.22)

P21. Dacă entitatea are funcția de audit intern și, pentru a determina măsura în care funcția de audit intern poate fi relevantă pentru audit, auditorul trebuie să înțeleagă următoarele:

a) Natura responsabilităților funcției de audit intern și a modului în care funcția de audit intern este corespunzătoare structurii organizaționale a entității; și

b) Activitățile desfășurate sau care urmează a fi desfășurate în cadrul auditului intern. (SIA 315 pct.23)

P22. Auditorul trebuie să înțeleagă sursele de informații utilizate în activitățile de monitorizare ale entității, precum și a bazei în funcție de care conducerea consideră informațiile suficient de credibile în acest scop. (SIA 315 pct.24)

Aplicare și alte materiale explicative:

Controlul intern este conceput, implementat și menținut pentru a aborda riscurile care amenință atingerea obiectivelor entității ce se referă la:

- a) Credibilitatea raportării financiare a entității;
- b) Eficiența și eficacitatea operațiunilor acesteia; și
- c) Conformitatea activității sale cu reglementările aplicabile.

Reieșind din obiectivele controlului intern, auditorul trebuie să ia în considerație:

- Controlul intern privind protejarea activelor entității împotriva achiziționării, utilizării sau casării neautorizate;
- Controalele interne privind realizarea obiectivelor de raportare.

Auditorul, în vederea evaluării conceperii și implementării controlului intern al entității, utilizează următoarele proceduri: chestionarea conducerii, observarea aplicării controalelor interne specifice, examinarea documentelor și rapoartelor, urmărirea tranzacțiilor prin sistemul informațional.

Componentele controlului intern includ:

- mediul de control;
- procesul de evaluare a riscurilor entității;
- procedurile de control;
- activitățile de control, și
- monitorizarea controalelor.

La evaluarea *mediului de control* auditorul trebuie să ia în considerație următoarele elementele relevante: comunicarea și aplicarea valorilor de integritate și etică; angajamentul privind competența; participarea persoanelor însărcinate cu guvernarea (independența față de conducere, experiența și statutul lor, amploarea implicării lor etc.); filozofia conducerii și stilul de lucru; structura organizatorică; atribuirea autorităților și responsabilităților; politici și practici de resurse umane.

În cadrul examinării *procesului de evaluare a riscurilor entității*, auditorul va urmări modul în care conducerea determină riscurile sale și, ulterior, le gestionează.

La evaluarea *activităților de control* auditorul se poate concentra asupra identificării și înțelegerii activităților de control ce abordează domenii în care se consideră că riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai ridicate.

Auditorul examinează modul și eficiența cu care conducerea efectuează *monitorizarea* controalelor în vederea asigurării realizării obiectivelor specifice entității.

Evaluarea controlului intern efectuată la etapa de planificare presupune următoarele aspecte:

- efectuarea unei evaluări preliminare a sistemului de control intern pentru a stabili dacă acesta este relevant și contribuie la realizarea obiectivelor auditului;
- determinarea faptului care dintre elementele sistemului controlului intern poate fi caracterizat ca element-cheie și dacă acesta a funcționat corespunzător în întreaga perioadă auditată;
- verificarea faptului dacă conducerea entității a stabilit proceduri de control corespunzătoare și dacă acestea sînt relevante pentru realizarea obiectivelor de control propuse.

1.5. Eșantionarea în audit

Norme de eșantionare au fost elaborate în conformitate cu SIA 530 "Eșantionarea în audit" și SIA 500 "Probe de audit", care abordează responsabilitatea auditorului de a elabora și a efectua proceduri de audit în scopul obținerii probelor de audit suficiente și adecvate pentru formularea concluziilor rezonabile pe care auditorul să-și bazeze opinia și să ofere îndrumări cu privire la metodele de selectare a

elementelor de testat, aflate la dispoziția auditorului, una dintre metode fiind eșantionarea în audit.

Normele de eșantionare selectivă se aplică atunci când auditorul a decis să utilizeze eșantionarea în audit pentru efectuarea procedurilor de audit. Aceasta tratează utilizarea de către auditor a eșantionării statistice și nestatistice la planificarea și selectarea eșantionului de audit, efectuarea testelor controalelor și testelor de detaliu, precum și evaluarea rezultatelor eșantionului.

Obiectivul auditorului în cazul utilizării eșantionării în audit este de a furniza o bază rezonabilă pentru formularea de către auditor a concluziilor cu privire la populația din care este selectat eșantionul.

Dispoziții:

Proiectarea eșantionului, dimensiunea și selectarea elementelor de testat.

P23. La proiectarea eșantionului în audit, auditorul trebuie să ia în considerare scopul procedurii de audit și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul. (SIA 530 pct.6)

P24. Auditorul trebuie să determine o dimensiune a eșantionului, suficientă pentru a reduce riscul de eșantionare la un nivel acceptabil de scăzut. (SIA 530 pct.7)

P25. Auditorul trebuie să selecteze elementele eșantionului astfel încât fiecare unitate de eșantionare din cadrul populației să poată fi selectată. (SIA 530 pct.8)

Efectuarea procedurilor de audit

P26. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit, adecvate scopului propus, cu privire la fiecare element selectat. (SIA 530 pct.9)

P27. Dacă procedura de audit nu este aplicabilă elementului selectat, auditorul trebuie să efectueze procedura asupra unui element înlocuit. (SIA 530 pct.10)

P28. Dacă auditorul nu poate aplica procedurile de audit proiectate sau proceduri alternative cu privire la un element selectat, auditorul trebuie să trateze acel element drept o deviere de la controlul prescris, în cazul testelor controalelor, sau o denaturare, în cazul testelor de detaliu. (SIA 530 pct.11)

Natura și cauza devierilor și denaturărilor

P29. Auditorul trebuie să investigheze natura și cauza oricăror devieri sau denaturări identificate și să evalueze efectul lor posibil asupra scopului procedurii de audit și altor domenii ale auditului. (SIA 530 pct.12)

P30. În circumstanțe extrem de rare în care auditorul consideră o denaturare sau o deviere descoperită în cadrul unui eșantion drept o neregularitate, auditorul trebuie să atingă un grad ridicat de certitudine că acea denaturare sau deviere nu este reprezentativă pentru populație.

Auditorul trebuie să atingă acest grad ridicat de certitudine prin efectuarea procedurilor de audit suplimentare, pentru a obține suficiente probe de audit adecvate că acea denaturare sau deviere nu afectează restul populației. (SIA 530 pct.13)

Planificarea denaturărilor

P31. În cazul testelor de detaliu auditorul trebuie să proiecteze denaturările identificate în eșantionul din cadrul populației. (SIA 530 pct.14)

Evaluările rezultatelor eșantionării în audit

P32. Auditorul trebuie să evalueze rezultatele aferente eșantionului și măsura în care utilizarea eșantionării în audit a furnizat o bază rezonabilă pentru concluzia referitoare la populația care a fost testată. (SIA 530 pct.15)

Aplicare și alte materiale explicative:

Eșantionarea în audit poate fi aplicată atât cu scopul de a selecta entitatea, tema, domeniul, cât și pentru a selecta un eșantion din totalitatea operațiilor și documentelor ce se supun auditului.

Riscul de neeșantionare

Riscul de neeșantionare presupune utilizarea procedurilor de audit neadecvate, sau interpretarea eronată a probelor de audit, și eșecul de a recunoaște o denaturare sau o deviere.

Unitatea de eșantionare

Unitățile de eșantionare sînt elementele individuale care constituie o populație. Ele pot fi elemente fizice (de exemplu, verificări listate în foile de depozit, intrări referitoare la venituri, facturi, liste de debitori, creditori ș.a.) sau unități monetare.

Denaturarea tolerabilă

La proiectarea unui eșantion, auditorul determină denaturarea tolerabilă pentru a aborda riscul ca denaturările nesemnificative colective sau individuale să poată determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare și să ofere o marjă a denaturărilor nedetectate posibile.

Denaturarea tolerabilă reprezintă aplicarea pragului de semnificație funcțional, așa cum este definit în ISA 320, unei proceduri specifice de eșantionare. Denaturarea tolerabilă poate avea aceeași valoare sau o valoare mai scăzută decât pragul de semnificație funcțional.

Determinarea eșantionului, dimensiunea și selectarea elementelor de testat

Determinarea eșantionului

Eșantionarea în audit îi permite auditorului să obțină și să evalueze probe de audit pentru a formula și sprijini concluzia cu privire la populația din care a fost extras eșantionul și poate fi aplicată utilizând fie abordările eșantionării nestatistice, fie abordările eșantionării statistice.

La determinarea eșantionului de audit, auditorul ia în considerație scopul ce trebuie atins și combinația de proceduri de audit cu probabilitatea cea mai mare de a atinge acest scop. Luarea în considerație a naturii probelor de audit căutate și a condițiilor devierii sau denaturării posibile și altor caracteristici referitoare la acele probe de audit va contribui la definitivarea devierii sau denaturării și a populației ce trebuie utilizată pentru eșantionare.

Luând în considerare caracteristicile unei populații din care a fost extras eșantionul, auditorul poate determina dacă stratificarea sau selectarea în funcție de valoare este adecvată.

Decizia cu privire la măsura în care ar trebui utilizată o abordare nestatistică sau statistică a eșantionului este o chestiune care ține de raționamentul auditorului.

Dimensiunea eșantionului

Nivelul riscului de eșantionare pe care auditorul este dispus să-l accepte afectează dimensiunea prevăzută a eșantionului. Cu cât este mai redus riscul pe care auditorul este dispus să-l accepte, cu atât mai mare va trebui să fie dimensiunea eșantionului.

Riscul de eșantionare poate duce la două tipuri de concluzii generatoare de erori:

- În cazul unui test al controalelor, concluzia potrivit căreia controalele sînt mai eficiente decât cum sînt în realitate, sau în cazul testelor de detaliu, concluzia că nu există o denaturare semnificativă cînd de fapt există.

- În cazul unui test al controalelor, concluzia potrivit căreia controalele sînt mai puțin eficiente decât cum sînt în realitate, sau în cazul unui test de detaliu, concluzia că există o denaturare semnificativă, cînd de fapt nu există.

Dimensiunea eșantionului poate fi determinată prin aplicarea unei formule pe bază statistică sau prin exercitarea raționamentului profesional.

Selectarea elementelor de testat

Un eșantion poate fi selectat prin metode statistice sau nestatistice; prin utilizarea programelor computerizate sau tabelelor cu numere întîmplătoare; selectări sistematice și nesistematice.

Decizia de a utiliza una din aceste metode este luată de auditor conform aprecierii sale profesionale în circumstanțe concrete. De exemplu, în cazul testării controlului intern, analiza caracterului și cauzelor erorilor va fi mult mai importantă decât analiza statistică a existenței sau lipsei erorilor. În acest caz, eșantionul nestatistic poate fi cel mai potrivit.

În cazul eșantionării statistice, elementele eșantionului sînt selectate astfel încît fiecare unitate de eșantionare să prezinte o probabilitate cunoscută de a fi selectată. În cazul eșantionării nestatistice, este utilizat raționamentul în selectarea elementelor eșantionului.

Deoarece scopul eșantionării este furnizarea unei baze rezonabile de formulare a concluziilor de către auditor cu privire la populația din care este selectat eșantionul, este important ca auditorul să selecteze un eșantion reprezentativ, astfel încît să evite alegerea elementelor eșantionului care să prezinte caracteristici tipice ale populației.

Auditorul, reieșind din raționamentul profesional, va aplica metode de selectare a eșantioanelor prin utilizarea selectării aleatorii, sistematice și întîmplătoare.

Natura și cauza devierilor și denaturărilor

La analiza devierilor și denaturărilor identificate, auditorul poate observa că multe dintre acestea au o trăsătură comună (de exemplu, tipul de tranzacție, locația sau perioada de timp). În astfel de circumstanțe auditorul poate decide să identifice toate elementele din cadrul populației care prezintă trăsătura comună și să extindă procedurile de audit la acele elemente. Mai mult decât atât, astfel de devieri sau denaturări pot fi intenționate și pot indica posibilitatea fraudei.

Evaluarea rezultatelor eșantionării

În cazul testelor controalelor, o rată a devierii neașteptat de mare a eșantionului poate determina creșterea nivelului riscului de denaturare semnificativă evaluat, cu excepția cazului în care sînt obținute probe de audit suplimentare, care să susțină faptul că este realizată o evaluare inițială. În cazul testelor de detaliu, o valoare neașteptat de mare într-un eșantion îl poate determina pe auditor să creadă că o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont conține o denaturare semnificativă, în absența unor probe de audit suplimentare, potrivit cărora nu există nici o denaturare semnificativă.

În cazul testelor de detaliu, denaturarea proiectată plus eroarea, dacă există, reprezintă cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturarea din cadrul populației. Atunci cînd denaturarea proiectată plus eroarea, dacă există, depășește denaturarea tolerabilă, eșantionul nu furnizează o bază rezonabilă pentru concluziile aferente populației care a fost testată.

1.6. Planul general de audit și programul de audit

Dispoziții:

P33. Auditorul trebuie să stabilească un plan general de audit care definește domeniul de aplicare, plasarea în timp și direcția auditului și care oferă îndrumări privind elaborarea programului de audit. (SIA 300 pct.7)

P34. La stabilirea strategiei generale de audit, auditorul trebuie:

- a) să identifice caracteristicile misiunii ce îi definesc domeniul de aplicare;**
- b) să identifice obiectivele de raportare ale misiunii de audit pentru planificarea plasării în timp a auditului și a naturii comunicărilor prevăzute;**
- c) să ia în considerare factorii care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sînt semnificativi pentru direcționarea eforturilor echipei de audit;**
- d) să ia în considerație rezultatele activităților preliminare misiunii de audit și, acolo unde este aplicabil, măsura în care sînt relevante cunoștințele dobîndite în alte misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru entitate; și**
- e) să prevadă natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare desfășurării misiunii de audit. (SIA 300 pct.8)**

P35. Auditorul trebuie să elaboreze un program de audit care să includă o descriere a:

- a) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor planificate de evaluare a riscurilor;**
- b) Naturii, plasării în timp a amplitudinii procedurilor de audit suplimentare planificate la nivelul afirmațiilor;**
- c) Altor proceduri planificate de audit, care trebuie aplicate astfel încît misiunea de audit să corespundă standardelor. (SIA 300 pct.9)**

P36. Auditorul trebuie să actualizeze și să modifice planul general de audit, după caz, pe parcursul auditului. (SIA 300 pct.10)

P37. Auditorul trebuie să planifice natura, plasarea în timp și amploarea coordonării și supervizării membrilor echipei de audit, precum și a revizuirii activității lor. (SIA 300 pct.11)

Aplicare și alte materiale explicative:

Planul general de audit, elaborat și perfectat documentar de auditor, va descrie sfera de cuprindere și desfășurare a auditului, metodele de aplicare, fiind un document suficient de detaliat, care va servi auditorului ca bază la pregătirea și realizarea programului de audit.

La elaborarea și documentarea Planului general de audit, în scopul asigurării eficacității și eficienței auditului, precum și coordonării procedurilor de audit cu regimul de lucru al personalului entității, se admite discutarea elementelor planului și a anumitor proceduri de audit cu conducerea entității. Totodată, atât Planul general de audit, cît și programul de audit rămîn în responsabilitatea auditorului.

La documentarea Planului general de audit, auditorul trebuie să ia în considerație următoarele aspecte:

- condițiile economice, în general și în particular, ale domeniului de activitate a entității auditate, punându-se accentul pe particularitățile, politicile și procedurile aplicate de entitate la realizarea obiectivelor;
- scopul, obiectivele auditului și modul în care acestea vor fi realizate
- înțelegerea sistemului contabil și de control intern, pentru a putea evalua eficiența și eficacitatea funcționării acestora;
- determinarea pragului de semnificație;
- identificarea preliminară a zonelor în care riscul de denaturare semnificativă poate fi mai ridicat;
- evaluarea preliminară a controlului intern implementat de către conducerea entității;
- sumarul rezultatelor procedurilor de audit realizate la etapa de planificare;
- alte elemente cu privire la respectarea continuității activității de audit, termenele angajamentului de efectuare a auditului; termenul de prezentare a raportului de audit etc.
- coordonarea, îndrumările, revizuirea misiunii de audit de către șeful echipei, directorului de Departament și/sau șefului de Direcție etc.

Forma și conținutul Planului general de audit pot varia în funcție de complexitatea domeniului auditat, de structura instituțională și volumul activității entității auditate, de complexitatea auditului.

În baza Planului general de audit, auditorul va elabora și documenta programul de audit, prin care se stabilesc natura și durata procedurilor de audit care urmează a fi realizate de către auditor/echipa de audit.

Programul de audit include un set de instrucțiuni privind executarea adecvată a activității de audit, cu specificarea obiectivelor auditului; timpului necesar pentru efectuarea auditului și concretizarea termenelor de executare a lucrărilor pentru fiecare domeniu în parte sau proceduri de audit separate; alte elemente necesare pentru exercitarea adecvată a auditului. La documentarea programului de audit, auditorul va lua în considerație rezultatele procedurilor de evaluare a riscurilor; posibilitatea/oportunitatea antrenării specialiștilor (experților) din domeniu.

În cazul obținerii de către auditor a unor probe de audit suplimentare, care diferă în mod semnificativ de cele disponibile inițial, auditorul trebuie să modifice Planul general de audit și programul de audit.

Planul general de audit și programul de audit, elaborate și documentate de auditor, se supun aprobării de către directorul de Departament care monitorizează desfășurarea misiunii de audit.

II. STANDARDELE AUDITULUI REGULARITĂȚII APLICABILE ETAPEI DE EXECUTARE

Scopul Standardelor auditului regularității aplicabile etapei de executare este de a oferi instrucțiuni privind caracteristicile probelor de audit și tratează responsabilitatea auditorului de a planifica și a efectua proceduri de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate și de a întocmi documentația de audit pentru auditul regularității.

Standardele auditului regularității aplicabile etapei de executare a auditului au fost elaborate în conformitate cu Normele procedurale INTOSAI și Standardele Internaționale de Audit IFAC SIA 500 “Probe de audit”, SIA 230 “Documentația de audit”, SIA 240 “Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”, SIA 330 “Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”.

2.1. Probele de audit

Pentru fundamentarea opiniilor și concluziilor auditorului referitoare la organizația, programul, activitatea sau funcția auditată trebuie obținute probe de audit suficiente și adecvate. (NA 3.5.1.)

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

Dispoziții:

E1. Auditorii trebuie să stabilească și să desfășoare proceduri de audit care corespund circumstanțelor, în scopul obținerii de probe suficiente și adecvate (SIA 500 pct.6)

E2. În conceperea și desfășurarea procedurii de audit, auditorul trebuie să ia în considerare relevanța și credibilitatea informațiilor utilizate drept probe de audit. (SIA 500 pct.7)

E3. Atunci când se utilizează informațiile generale ale entității, auditorul trebuie să evalueze măsura în care acestea sînt suficient de credibile pentru scopurile auditorului. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care informațiile generale sînt necesare în următoarele circumstanțe:

**a) obținerea probelor de audit cu privire la corectitudinea și exhaustivitatea informațiilor; și
b) evaluarea măsurii în care informațiile sînt suficient de precise și detaliate pentru scopurile auditorului. (SIA 500 pct.9)**

Aplicare și alte materiale explicative:

Suficiența este măsura cantității probelor de audit, care este afectată de riscurile evaluate (cu cît riscurile înalte sînt mai multe, cu atît cantitatea probelor de audit este mai mare). Obținerea de mai multe probe nu poate compensa calitatea slabă a acestora.

Gradul de adecvare reprezintă măsura calității probelor de audit sau, mai precis, *relevanța și credibilitatea lor*.

Relevanța probelor de audit este asigurată, dacă acestea au la bază date și informații care au legătură cu scopul procedurii de audit.

Credibilitatea probelor de audit este susținută prin autenticitatea și obiectivitatea datelor și informațiilor și este influențată de sursa lor (care poate fi internă sau externă), de natura lor (care poate fi vizuală, documentară sau verbală) și de circumstanțele în care sînt obținute.

La evaluarea credibilității probelor de audit este necesar să fie luate în vedere următoarele generalizări:

- probele de audit sînt mai credibile atunci cînd sînt obținute din surse independente din afara entității;

- probele de audit obținute din interiorul entității sînt mai credibile atunci cînd controalele impuse de entitate sînt eficiente;

- probele de audit obținute în mod direct de către auditor (de exemplu, observarea aplicării unui control) sînt mai credibile decît probele de audit obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, investigări cu privire la aplicarea unui control);

- probele de audit sînt mai credibile atunci cînd există sub formă de document, fie pe hîrtie, fie în format electronic (de exemplu, o înregistrare scrisă a unei întâlniri este mai credibilă decît declararea ulterioară în formă orală a problemelor discutate);

- probele de audit oferite pe documente originale sînt mai credibile decît cele oferite pe fotocopii.

În funcție de natura lor, se *identifică următoarele tipuri de probe de audit*:

a) probe de audit fizice – obținute prin observarea directă a evenimentelor și a activității persoanelor, fiind prezentate sub formă de fotografii, diagrame, hărți, grafice ș.a.;

b) probe de audit verbale – obținute sub formă de răspunsuri la interviuri, sondaje etc.;

c) probe de audit documentare – obținute în bază de documente, fiind prezentate în formă scrisă sau în format electronic;

d) probe de audit analitice – obținute ca urmare a verificării, analizării și interpretării datelor rezultate din acțiunile ce se referă la derularea activității entității auditate.

2.2. Procedurile de audit

Pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorii trebuie să se asigure că tehnicile și procedurile utilizate sînt suficiente pentru a depista în mod rezonabil toate erorile și neregularitățile semnificative din punct de vedere cantitativ (NA 3.5.3.)

Dispoziții:

E4. La elaborarea testelor controalelor și testelor de detaliu, auditorul trebuie să determine mijloacele de selectare a elementelor de testare care sînt eficiente pentru a îndeplini scopurile

procedurii de audit. (SIA 500 pct.10)

E5. Auditorul va proiecta și efectua proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor. (SIA 330 pct.6-23)

E6. Auditorul proiectează și aplică proceduri de audit suplimentare, a căror natură, plasare în timp și amploare corespund riscurilor evaluate de denaturare semnificativă, ca urmare a fraudei la nivelul afirmațiilor. (SIA 240 pct.30)

Aplicare și alte materiale explicative:

Probele de audit în vederea formulării de concluzii rezonabile pe care să se bazeze opinia auditorului sînt obținute prin desfășurarea de:

a) *Proceduri de evaluare a riscului*, efectuate pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității;

b) *Proceduri de audit ulterioare, care cuprind:*

• *Testul controalelor*, atunci cînd auditorul a decis să le efectueze sau cînd acestea sînt prevăzute de SIA; și

• *Proceduri de fond, inclusiv teste de detaliu și proceduri analitice de fond.*

Procedurile de audit pot fi utilizate drept proceduri de evaluare a riscului, teste ale controalelor sau proceduri de fond, în funcție de contextul în care sînt aplicate de auditor, și pot include:

- Examinarea;
- Observarea;
- Confirmarea;
- Recalcularea;
- Reefectuarea;
- Interviewarea.

Examinarea implică verificarea înregistrărilor, documentelor sau activelor materiale.

Observarea constă în asistarea la procedurile sau procesele desfășurate de alte persoane, cum ar fi participarea la inventarierea efectuată de personalul entității auditate.

Confirmarea reprezintă proba de audit obținută din surse competente din cadrul entității sau din afara entității, în scopul confirmării informațiilor contabile. Confirmările pot varia de la oficiale, în formă scrisă, adresate terțelor în modul stabilit, pînă la neoficiale, verbale, adresate personalului/conducerii entității.

Recalcularea constă în verificarea exactității înregistrărilor contabile în documentele primare și în registrele contabile, sau la efectuarea calculelor independente.

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

Interviewarea constă în căutarea de informații atât financiare, cît și nefinanciare din partea persoanelor cu experiență, fie din interiorul, fie din afara entității.

2.3. Documentația de audit

Auditorii trebuie să documenteze în mod adecvat probele de audit, inclusiv baza și amploarea planificării, realizării și a constatărilor auditului. (NA 3.5.5.)

Auditorul trebuie să țină cont de faptul că sistematizarea și conținutul documentelor de lucru reflectă nivelul său de competență, experiență și cunoaștere. Documentele de lucru trebuie să fie suficient de complete și detaliate pentru a permite unui auditor experimentat, care anterior nu a avut legătură cu acest audit, să determine prin intermediul lor activitatea realizată în scopul justificării concluziilor auditului. (NA 3.5.7.)

Obiectivul auditorului este de a întocmi documentația care oferă:

- a) o evidență suficientă și adecvată a modului în care este fundamentat raportul auditorului; și
- b) dovada faptului că auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu SIA și dispozițiile legale de reglementare aplicabile.

Dispoziții:

Întocmirea la timp a documentației de audit

E7. Auditorul întocmește la timp documentația de audit. (SIA 230 pct.7)

Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute.

E8. Auditorul va întocmi o documentație de audit suficientă pentru ca un auditor cu experiență, fără nici o legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă:

a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate în vederea conformității cu SIA și dispozițiile legale de reglementare aplicabile;

b) Rezultatele procedurilor de audit efectuate și probele de audit obținute; și

c) Aspectele semnificative apărute în timpul auditului, concluziile privind acestea și raționamentele profesionale semnificative aplicate pentru a se ajunge la acele concluzii. (SIA 230 pct.8)

E9. La documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit efectuate, auditorul va înregistra:

a) Caracteristicile de identificare a elementelor sau problemelor specifice testate;

b) Persoana care a efectuat activitatea de audit și data la care acea activitate a fost finalizată; și

c) Persoana care a revizuit activitatea de audit efectuată, precum și data și amploarea revizuirii. (SIA 230 pct.9)

E10. Auditorul va documenta discuțiile asupra aspectelor semnificative, purtate cu conducerea, cu persoanele însărcinate cu guvernarea și cu alții, incluzând natura aspectelor semnificative discutate, momentul și persoana cu care au fost purtate discuțiile. (SIA 230 pct.10)

E11. Dacă auditorul a identificat informații discordante față de concluziile finale cu privire la un aspect semnificativ, el trebuie să demonstreze cum a tratat această discordanță. (SIA 230 pct.11)

E12. Auditorul va include în documentația de audit comunicările cu conducerea, persoanele însărcinate cu guvernarea referitor la fraudă. (SIA 240 pct.46)

Aplicare și alte materiale explicative:

Întocmirea la timp a documentației de audit suficiente contribuie la creșterea calității auditului și facilitează revizuirea și evaluarea eficace a probelor de audit obținute și a concluziilor la care s-a ajuns anterior finalizării raportului de audit.

Documentația de audit furnizează dovezi că auditul este conform SIA.

Exemple:

- Existența unui program de audit documentat în mod adecvat demonstrează că auditorul a planificat misiunea de audit;

- Raportul unui auditor ce conține o opinie cu rezerve adecvată asupra situațiilor financiare demonstrează faptul că auditorul a respectat dispoziția de a exprima o opinie cu rezerve în circumstanțele specifice;

- Aplicarea în cadrul auditului a unor proceduri specifice pentru confirmarea răspunsurilor conducerii la interviurile auditorului poate oferi dovezi privind scepticismul profesional al auditorului.

Documentarea raționamentelor profesionale efectuate, atunci când sînt semnificative, ajută la explicarea concluziilor auditorului și la fundamentarea calității raționamentului. Aceste aspecte prezintă interes special pentru responsabilii de revizuirea documentației de audit, inclusiv pentru cei care vor efectua audite ulterioare.

De exemplu:

- Argumentarea concluziilor auditorului atunci cînd "trebuie luate în considerație" anumite informații sau factori, iar acea considerare este semnificativă în contextul misiunii respective;

- Este utilă întocmirea și păstrarea, ca parte a documentației de audit, a unui rezumat, în care sînt expuse aspectele semnificative identificate în timpul auditului și modul în care au fost tratate. Un astfel de rezumat ar facilita efectuarea unor examinări și revizuri eficace și eficiente a documentației de audit, în special pentru auditele mari și complexe.

Înregistrarea caracteristicilor de identificare permite ca echipa de audit să fie responsabilă de activitatea sa și facilitează examinarea excepțiilor și instabilităților. Caracteristicile de identificare variază

în funcție de natura procedurilor de audit și de elementul sau aspectul testat.

Spre exemplu:

- Pentru un test de detaliu al ordinelor de plată auditorul poate identifica documentele selectate pentru testare după dată și numerele unice ale ordinelor;

- Pentru o procedură de observare, auditorul poate înregistra procesul sau aspectele observate, persoanele relevante și responsabilitățile lor, precum și locul și momentul în care s-a desfășurat observarea.

Înainte de a prezenta proiectul raportului, *documentația de audit trebuie revizuită* de către persoanele care au verificat, pentru a se asigura că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pentru a sprijini concluziile.

Documentarea discuțiilor cu conducerea sau cu alte persoane însărcinate cu guvernarea nu se limitează la înregistrările efectuate de auditor, ea poate include și înregistrările discuțiilor purtate privind aspectele semnificative cu alte persoane, atât din cadrul entității, cât și din afara ei.

III. STANDARDELE AUDITULUI REGULARITĂȚII APLICABILE ETAPEI DE RAPORTARE

Scopul Standardelor auditului regularității aplicabile etapei de raportare este de a stabili instrucțiuni cu privire la forma și conținutul raportului auditului regularității și a oferi recomandări la formularea opiniei privind situațiile financiare.

Standardele auditului regularității aplicabile etapei de raportare au fost elaborate în conformitate cu Normele pentru elaborarea rapoartelor de audit INTOSAI și Standardele Internaționale de Audit IFAC SIA 700 “Raportul auditorului cu privire la un set complet de situații financiare”, SIA 705 “Modificări ale opiniei raportului auditorului”.

3.1. Raportul de audit

Raportul auditului regularității se realizează într-o formă concisă și uniformă și reflectă rezultatele unui ansamblu de verificări, inclusiv asupra legalității operațiunilor, sistemele de control intern neadecvate, actele ilegale sau frauduloase. (NA 4.0.3.)

La finalizarea auditului regularității, auditorul trebuie să întocmească un raport de audit, evidențiind, în mod adecvat, faptele descoperite, conținutul căruia trebuie să fie ușor de înțeles, lipsit de exprimări vagi și ambigue, să includă numai informații documentate în modul corespunzător, să fie independent, obiectiv, imparțial și constructiv. (NA 4.0.3.)

Obiectivul auditorului este să raporteze asupra situațiilor financiare așa cum cer SIA, în conformitate cu identificările auditorului.

Dispoziții:

R1. Elementele raportului auditorului, întocmit în conformitate cu SIA, trebuie să includă: titlul, destinatarul, paragraful introductiv, descrierea responsabilității conducerii, descrierea responsabilității auditorului, referirea la Standardele Internaționale de Audit, descrierea activității pe care un auditor o realizează, opinia de audit, semnătura auditorului și data raportului. (SIA 700 pct.65)

Aplicare și alte materiale explicative:

Raportul auditului regularității va avea următoarea structură:

1. Titlul raportului de audit conține tema auditului. Tema auditului poate să coincidă sau să difere de titlul inclus în Programul activității de audit.

2. Introducerea raportului trebuie să identifice:

- Perioada care a fost auditată
- Scopul auditului
- Responsabilitatea conducerii
- Responsabilitatea auditorului.

Scopul auditului constă în oferirea unei asigurări rezonabile referitor la faptul că rapoartele financiare ale entității nu prezintă denaturări semnificative și oferă o imagine reală și fidelă asupra

situației patrimoniale și a celei financiare ale entității, iar operațiunile financiare au fost efectuate legal și regulamentar.

Responsabilitatea conducerii constă în întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare în conformitate cu cadrul legal de raportare financiară, elaborarea și implementarea unui sistem de management financiar și control eficient.

Responsabilitatea auditorului constă în obținerea probelor de audit suficiente și adecvate pentru susținerea concluziilor și opiniilor de audit privind rapoartele financiare și regularitatea gestionării mijloacelor publice și a patrimoniului statului.

3. Prezentarea generală trebuie să conțină:

- Prezentarea entității auditate;
- Rezumatul politicilor contabile semnificative;
- Metodologia de audit.

Prezentarea entității auditate include:

- a) contextul instituțional;
- b) descrierea obiectivelor entității;
- c) structura entității;
- d) sinteza veniturilor și cheltuielilor (analiza economico-financiară a entității).

Rezumatul politicilor contabile semnificative descrie modul de ținere a evidenței contabile și cadrul legal care-l reglementează, principiile contabilității utilizate la întocmirea rapoartelor financiare.

Metodologia de audit include:

e) referință la standardele de audit aplicabile, prin ce utilizatorul va fi asigurat că auditul s-a desfășurat în conformitate cu normele și procedurile de audit acceptate;

- f) indicarea metodelor de colectare a probelor;
- g) stabilirea nivelului de materialitate conform Standardelor de audit ale Curții de Conturi;
- h) enumerarea riscurilor de denaturare semnificativă;
- i) selectarea domeniilor ce vor fi supuse testării.

4. Constatări, concluzii și recomandări

Constatarea de audit trebuie să includă patru elemente:

1. *criteriu* – (ce/cum trebuie să fie?) poate fi dedus din legi, regulamente, norme, politici;
2. *condiția* – (ce este de fapt?) reprezintă situația ce s-a întâmplat, în special în comparație cu criteriile (ceea ce auditorul constată de fapt);
3. *cauza* – (de ce?) poate fi definit ca sursa sau factorul apariției unui eveniment;
4. *efectul* – (și ce dacă?) reprezintă consecințele ce pot surveni când situațiile constatate de fapt de către auditor contravin prevederilor legale.

Concluziile auditorului trebuie să se bazeze pe constatări și se vor lua în considerare efectele semnificative ale problemelor constatate, stabilindu-se corelația între *cauză* și *efect*.

Recomandările auditorului trebuie să reiasă din constatări și concluzii și să fie:

- orientate spre înlăturarea cauzelor ce duc la neajunsuri sau deficiențe;
- clare, concise, simple după formă și detaliate după conținut, pentru înțelegerea lor;
- practice (executate în limitele stabilite, ținându-se cont de restricțiile normelor de drept);
- orientate spre rezultatele care pot fi apreciate;
- formulate în așa mod, încât să poată fi monitorizată realizarea lor.

5. Opinia de audit constituie concluzia auditorului, exprimată în scris, asupra situațiilor financiare referitoare la realitatea și conformitatea acestora cu reglementările aplicabile în domeniul respectiv. Prin exprimarea opiniei auditorul furnizează o asigurare rezonabilă că rapoartele financiare oferă o imagine reală și fidelă asupra situației patrimoniale și a celei financiare ale entității iar operațiunile financiare au fost efectuate regulamentar.

6. Semnătura și data.

Raportul de audit trebuie semnat de către persoana care a efectuat misiunea de audit, cu indicarea numelui, prenumelui și funcției deținute. Auditorul datează raportul de audit referindu-se la perioada de gestiune care a fost supusă auditului și în baza căror situații financiare au fost obținute probe suficiente

și adecvate.

3.2. Opinia de audit

Obiectivul auditorului este să evalueze concluziile rezultate în baza probelor de audit obținute pentru formarea unei opinii cu privire situațiile financiare și să exprime clar o opinie modificată cu privire la situațiile financiare, atunci când:

a) auditorul concluzionează, în baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare în întregime nu sînt lipsite de denaturări semnificative; sau

b) auditorul nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare în întregime nu sînt lipsite de denaturări semnificative.

Dispoziții:

R2. În cazul în care auditorul concluzionează că situațiile financiare oferă o imagine fidelă sau sînt prezentate cu fidelitate, în toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiar aplicabil, trebuie exprimată o opinie fără rezerve. (SIA 700 pct.39)

R3. Auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve atunci când:

a) **în urma obținerii probelor de audit suficiente și adecvate, acesta concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sînt semnificative, dar nu permanente pentru situațiile financiare; sau**

b) **auditorul nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia, dar auditorul concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor, în cazul care există, ar putea fi semnificative, dar nu permanente. (SIA 705 pct.7)**

R4. Auditorul trebuie să exprime o opinie contrară atunci când, după ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sînt atît semnificative, cît și permanente pentru situațiile financiare. (SIA 705 pct.8)

R5. Auditorul trebuie să refuze o opinie atunci când nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să-și fundamenteze opinia de audit și să concluzioneze că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, ar putea fi atît de semnificative, cît și permanente. (SIA 705 pct.9)

Aplicare și alte materiale explicative:

Exemple de opinii de audit standardizate:

Opinie fără rezerve privind rapoartele financiare: În opinia echipei de audit, bazată pe activitățile de audit efectuate, rapoartele financiare, sub toate aspectele semnificative, oferă o imagine reală și fidelă a situației patrimoniale și celei financiare ale entității (denumirea) la data de 31.12.2008, în conformitate cu standardele de contabilitate.

Opinie fără rezerve privind regularitatea: În opinia echipei de audit, bazată pe activitățile de audit efectuate, gestionarea mijloacelor publice și administrarea patrimoniului public, sub toate aspectele semnificative, s-a efectuat legal și regulamentar.

Opinie cu rezerve privind rapoartele financiare: În opinia echipei de audit, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful privind opinia cu rezerve, rapoartele financiare, sub toate aspectele semnificative, oferă o imagine reală și fidelă a situației patrimoniale și celei financiare ale entității (denumirea) la data de 31.12.2008, în conformitate cu standardele de contabilitate.

Opinie cu rezerve privind regularitatea: În opinia echipei de audit, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful privind opinia cu rezerve, gestionarea mijloacelor publice și administrarea patrimoniului public, sub toate aspectele semnificative, a fost efectuat legal și regulamentar.

Opinie contrară privind rapoartele financiare: În opinia echipei de audit, datorită semnificației aspectului descris în paragraful privind opinia contrară, rapoartele financiare, nu oferă o imagine reală și fidelă a situației patrimoniale și celei financiare ale entității (denumirea) la data de 31.12.2008, în conformitate cu standardele de contabilitate.

Opinie contrară privind regularitatea: În opinia echipei de audit, datorită semnificației aspectului

descriș în paragraful privind opinia contrară, gestionarea mijloacelor publice și administrarea patrimoniului public nu s-a efectuat legal și regulamentar.

Imposibilitatea exprimării unei opinii: Din cauza semnificației aspectelor descrise în paragraful privind imposibilitatea exprimării opiniei de audit, nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit. În acest sens, nu exprimăm nici o opinie cu privire la rapoartele financiare și la regularitate.

Atunci cînd auditorul expune o opinie modificată este necesar de scris un paragraf privind argumentarea cauzelor și factorilor care au determinat modificarea opiniei.

Incapacitatea auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate (limitarea domeniului de aplicare a auditului) poate fi condiționată de:

- circumstanțele externe (*de exemplu:* înregistrările contabile ale entității au fost distruse; înregistrările semnificative au fost sechestrate pe o perioadă nedefinită de către organele de urmărire penală);

- limitările impuse de conducerea entității (*de exemplu:* conducerea împiedică auditorul să observe inventarierea stocurilor fizice sau să solicite confirmări externe pentru soldurile specifice ale conturilor);

- circumstanțele aferente naturii și plasării în timp a activității auditorului (*de exemplu:* desemnarea auditorului în cadrul unei misiuni a fost de așa natură încît nu a avut posibilitate să participe la inventarierea stocurilor fizice; auditorul stabilește că efectuarea doar a procedurilor de fond nu este suficientă pentru a obține probele de audit, dar în același timp auditorul nu poate să aplice testele controalelor din motivul că controlul intern al entității nu este eficient.)

Incapacitatea de a efectua o procedură specifică nu constituie o limitare a domeniului de aplicare a auditului atunci cînd auditorul poate obține probe de audit suficiente și adecvate prin efectuarea de proceduri alternative.

Standardele auditului regularității sînt de uz intern, urmînd a fi completate, modificate în funcție de cerințele apărute după un an de aplicare în practică a acestora.

GLOSAR

- **Afirmații** – declarații ale conducerii, explicite sau sub altă formă, care sînt incluse în situațiile financiare, așa cum sînt utilizate de către auditor pentru a lua în considerare diferitele tipuri de posibile denaturări ale informațiilor care pot apărea.

- **Asigurare rezonabilă** – în contextul unui audit al situațiilor financiare, un nivel de asigurare ridicat, da nu absolute.

- **Cadru general de raportare financiară** – cadrul general de raportare financiară, adoptat de conducere și cînd este cazul, de către persoanele însărcinate cu guvernanta la întocmirea situațiilor financiare, care este acceptabil prin prisma naturii entității și a obiectivelor situațiilor financiare, sau care este impus de lege sau reglementări.

- **Control intern** – procesul conceput, implementat și menținut de persoanele însărcinate cu guvernanta, conducere și alte categorii de personal cu scopul de a oferi o asigurare rezonabilă privind realizarea obiectivelor unei entități privind credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor, conformitatea cu legile și regulamentele aplicabile.

- **Denaturare** – o diferență între suma, clasificarea, prezentarea sau dezvăluirea unui element din situațiile financiare raportate și suma, clasificarea, prezentarea, sau dezvăluirea care sînt necesare a fi făcute pentru ca elementul să corespundă cadrului general de rapoarte financiare aplicabil. Denaturările pot apărea ca urmare a erorii sau fraudei.

- **Documentație de audit** – înregistrarea procedurilor de audit efectuate, a probelor de audit relevante, precum și a concluziilor la care a ajuns auditorul.

- **Eșantionare în audit** (eșantionare) – aplicarea procedurilor pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit, astfel încît toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a oferi auditorului o bază rezonabilă în funcție de care

să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație.

- **Factori de risc de fraudă** – evenimente sau condiții care indică o stimulare sau o presiune de a comite o fraudă, sau care oferă oportunitatea de a comite o fraudă.

- **Fraudă** – un act intenționat comis de unul sau mai mulți indivizi din cadrul conducerii, persoane însărcinate cu guvernanta, angajați, sau unele terțe părți, ce implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj injust sau ilegal.

- **Grad de adecvare** (al probelor de audit) – măsura de calitate a probelor de audit; respectiv, relevanța și credibilitatea acestora la justificarea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului.

- **Neregularitate** – o denaturare sau deviere care poate demonstra că nu este reprezentativă pentru denaturările sau devierile aferente unei populații.

- **Opinie de audit** – declarație scurtă a auditorului, clară și explicită referitor la concluziile generale ale auditului situațiilor financiare ale entității auditate.

- **Opinie modificată** – opinie cu rezerve, opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii.

- **Persoane însărcinate cu guvernanta** – Persoana(ele) sau organizația(ele) cu responsabilități de supraveghere a direcției strategice a entității și obligațiile legate de răspunderea entității.(conducere entității)

- **Probe de audit** – informații utilizate de auditor pentru a ajunge la concluziile pe care se bazează opinia auditorului. Acestea includ atât informațiile cuprinse în înregistrările contabile pe care se bazează situațiile financiare, cât și alte informații.

- **Proceduri analitice de fond** – evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unui studiu al relațiilor admisibile dintre datele financiare și nefinanciare.

- **Proceduri de evaluare a riscului** – procedurile de audit efectuate pentru a obține o înțelegere a entității și mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, în măsura în care se datorează fraudei sau erorii, la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor.

- **Procedură de fond** – procedură de audit elaborată pentru a detecta denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor. Ea cuprinde teste de detaliu (ale claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor) și proceduri analitice de fond.

- **Populație** – întregul set de date din care este selectat un eșantion și în baza căruia auditorul dorește să-și formuleze concluziile.

- **Raționament profesional** – aplicarea pregătirii relevante a cunoștințelor și a experienței în contextul dat de audit, a contabilității și a standardelor etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză în legătură cu procedura adecvată în contextul circumstanțelor misiunii de audit.

- **Revizuirea controlului calității** – un proces instituit pentru a furniza o evaluare obiectivă, la sau înainte de data raportului auditorului, a raționamentelor semnificative efectuate de echipa de audit și a concluziilor obținute de aceasta la întocmirea raportului de audit.

- **Risc de audit** – riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată de audit atunci când situațiile financiare sînt denaturate semnificativ. Riscul de audit este o funcție a riscurilor de denaturare semnificativă și a riscului de detectare.

- **Risc de denaturare semnificativă** – riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ înainte de auditare. Acesta constă din două componente, descrise după cum urmează la nivelul afirmațiilor:

- **Risc inerent** – susceptibilitatea unei afirmații cu privire la o clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare de a fi denaturată semnificativ, fie individual sau împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale legate de acestea.

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

- **Risc de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare** – riscurile care sînt legate de situațiile financiare și pot afecta numeroase afirmații. Acestea mai degrabă reprezintă circumstanțele

care pot spori riscurile de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor.

- **Risc de detectare** – riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de redus nu vor fi în măsură să detecteze o denaturare care există și care ar putea fi semnificativă, fie individual sau împreună cu alte denaturări.

- **Risc de eșantionare** – riscul ca, în baza unui eșantion, concluzia auditorului să fie diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit.

- **Risc de neeșantionare** – riscul ca auditorul să ajungă la o concluzie generatoare de erori din orice motiv independent de riscul de eșantionare.

- **Risc semnificativ** – riscul de denaturare semnificativă identificat și evaluat, care, potrivit raționamentului auditorului, prevede o atenție specială de audit.

- **Scepticism profesional** – atitudine care presupune o gândire rezervată, atenție la condițiile care ar putea indica o posibilă denaturare din cauza fraudei sau erorii și o evaluare critică a probelor de audit.

- **Situații financiare** – reprezentarea informațiilor financiare istorice, inclusiv note legate de aceasta, care intenționează să comunice resursele sau obligațiile economice ale unei unități, ale unui anumit moment în timp, sau schimbări ale acestora, pe o perioadă de timp, în conformitate cu dispozițiile cadrului general de reportare financiară.

- **Stratificare** – procesul de divizare a populației în subpopulații, fiecare dintre acestea fiind un grup de unități de eșantionare, care prezintă caracteristici similare.

- **Suficiența** (probelor de audit) – măsura cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă și, de asemenea, de cantitatea acestor probe de audit.

- **Test al controalelor** – procedură de audit elaborată pentru a evalua eficacitatea operațională a controlului intern de a preveni, detecta și a corecta denaturările semnificative la nivelul afirmațiilor.