



Republica Moldova

MINISTERUL FINANTELOR

ORDIN Nr. OMF16/2007
din 12.02.2007

cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a Standardului Național de Audit

Publicat : 02.03.2007 în MONITORUL OFICIAL Nr. 29 art. 128 Data intrării în vigoare

Versiune în vigoare din data 24.08.12 în baza modificărilor prin

[OMF64 din 14.06.12, MO177-180/24.08.12 art.1060](#)

Intru executarea prevederilor art. 7 (5) al Legii Republicii Moldova "Cu privire la activitatea de audit" nr. 729-XIII din 15 februarie 1996,

ORDON:

1. Se aprobă Standardul Național de Audit (SNA) 330 "Proceduri de audit aferente riscurilor evaluate".

2. Compartimentul "Controlul intern" al SNA 120 "Bazele conceptuale ale Standardelor Naționale de Audit" se completează cu SNA 330 "Proceduri de audit aferente riscurilor evaluate".

3. Se pune în aplicare pe teritoriul Republicii Moldova SNA 330 "Proceduri de audit aferente riscurilor evaluate" pentru auditul rapoartelor financiare ce cuprind perioadele începând cu 1 ianuarie 2008.

MINISTRUL FINANTELOR Mihail POP

Nr. 16. Chișinău, 12 februarie 2007.

STANDARDUL NAȚIONAL DE AUDIT 330

„Proceduri de audit aferente riscurilor evaluate”

Introducere

1. Prezentul Standard Național de Audit (SNA) este elaborat în baza Standardului Internațional de Audit 330 „Proceduri de audit aferente riscurilor evaluate” (ISA 330 „The auditor's procedures in response to assessed risks”), aprobat de Federația internațională a contabililor (IFAC) în redacția anului 2004.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea normelor și recomandărilor privind determinarea soluțiilor generale, precum și privind elaborarea și aplicarea procedurilor de audit ulterioare aferente riscurilor evaluate legate de denaturările semnificative la nivel de rapoarte financiare și la nivel de aspecte calitative ale rapoartelor financiare în cadrul unui audit al rapoartelor financiare. Cunoașterea de către auditor a agentului economic și mediului său, inclusiv a controlului intern al acestuia și evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative sînt descrise în SNA 315 „Cunoașterea agentului economic și mediului său și evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative”.

3. Pentru a reduce riscul de audit pînă la un nivel acceptabil scăzut, auditorul trebuie să determine soluțiile generale aferente riscurilor evaluate la nivel de rapoarte financiare și trebuie să elaboreze și să aplice proceduri de audit ulterioare aferente riscurilor evaluate la nivel de aspecte calitative ale rapoartelor financiare. Soluțiile generale, precum și caracterul, momentul de exercitare și volumul procedurilor de audit ulterioare sînt aspecte ce țin de judecata profesională a auditorului. Pe lîngă cerințele prezentului standard, auditorul respectă, de asemenea, normele și recomandările SNA 240 „Frauda și eroarea”, aferente riscurilor evaluate legate de denaturările semnificative rezultate din fraudă.

Soluții generale

4. Auditorul trebuie să determine soluții generale de abordare a riscurilor legate de denaturările semnificative la nivel de rapoarte financiare. Astfel de soluții includ, pentru echipa de audit, necesitatea menținerii scepticismului profesional în colectarea și evaluarea dovezilor de audit, desemnării unor membri cu experiență mai mare sau cu aptitudini speciale, sau utilizării experților, asigurării unei supravegheri mai atente, sau introducerii unor elemente adiționale imprevizibile în selectarea procedurilor de audit ulterioare care vor fi aplicate. În plus, în calitate de soluție generală auditorul poate efectua schimbări generale ale caracterului, momentului de exercitare și volumului procedurilor de audit, de exemplu, aplicînd proceduri ce țin de esență la finele perioadei de gestiune în loc de o dată interimară.

5. Evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative la nivel de rapoarte financiare este influențată de înțelegerea de către auditor a mediului de control. Un mediu de control eficient poate da posibilitate auditorului să obțină o încredere mai mare în controlul intern și să acorde o credibilitate mai mare dovezilor de audit generate intern de către agentul economic și astfel, de exemplu, să permită auditorului să efectueze anumite proceduri de audit la o dată interimară în loc de finele perioadei de gestiune. Dacă există neajunsuri ale mediului de control, de regulă, auditorul efectuează mai multe proceduri de audit la finele perioadei de gestiune în loc de o dată interimară, obține dovezi de audit mai extensive prin aplicarea procedurilor ce țin de esență, modifică caracterul procedurilor de audit pentru a obține dovezi de audit mai convingătoare sau mărește numărul sarcinilor ce vor fi obiectul auditului.

6. Prin urmare, astfel de considerente au un impact important asupra modalității de abordare a auditului, de exemplu, accentul poate fi pus pe procedurile ce țin de esență (abordare de esență) sau abordarea poate fi bazată pe testarea controalelor și pe proceduri ce țin de esență (abordare mixtă).

Proceduri de audit aferente riscurilor legate de denaturările semnificative la nivel de aspecte calitative

7. Auditorul trebuie să elaboreze și să aplice proceduri de audit ulterioare a căror caracter, moment de exercitare și volum să corespundă riscurilor evaluate legate de denaturările

semnificative la nivel de aspecte calitative. Scopul constă în oferirea unei legături clare între caracterul, momentul de exercitare și volumul procedurilor de audit ulterior, aplicate de auditor și evaluarea riscului. La elaborarea procedurilor de audit ulterioare, auditorul ia în considerare așa aspecte ca:

- Semnificația riscului.
- Probabilitatea apariției unei denaturări semnificative.
- Caracteristicile soldului unui cont, grupului de tranzacții, sau dezvăluirii de informații implicate.
- Caracterul controalelor specifice utilizate de agentul economic și, în special, dacă acestea au fost manuale sau automatizate.
- Intenția auditorului de a planifica obținerea dovezilor de audit pentru a stabili dacă procedurile de control ale agentului economic sînt eficiente în ceea ce privește prevenirea sau descoperirea și corectarea denaturărilor semnificative.

Caracterul procedurilor de audit este de o importanță deosebită pentru a răspunde la riscurile evaluate

8. Evaluarea de către auditor a riscurilor identificate la nivel de aspecte calitative oferă o bază pentru selectarea modalității corespunzătoare de abordare a auditului în ceea ce privește elaborarea și aplicarea procedurilor de audit ulterioare. În anumite cazuri, auditorul poate stabili că doar prin aplicarea procedurilor de testare a controalelor poate obține un rezultat eficient ca răspuns la riscul evaluat legat de denaturările semnificative pentru un anumit aspect calitativ. În alte cazuri, auditorul poate stabili că pentru anumite aspecte calitative este potrivită doar efectuarea procedurilor ce țin de esență și de aceea, auditorul poate să excludă efectul controalelor din cadrul evaluării riscurilor relevante. Aceasta poate fi în cazul cînd procedurile de evaluare a riscului, aplicate de către auditor, nu au identificat controale eficiente relevante unui aspect calitativ sau cînd testarea funcționării eficiente a controalelor nu este eficientă. Totuși, auditorul trebuie să se asigure că efectuarea doar a procedurilor ce țin de esență pentru un anumit aspect calitativ relevant va fi eficientă pentru reducerea riscului legat de denaturările semnificative pînă la un nivel acceptabil scăzut. Deseori auditorul poate stabili că abordarea mixtă, ce se referă la aplicarea atît a procedurilor de testare a funcționării eficiente a controalelor cît și a procedurilor ce țin de esență, este cea mai eficientă. Indiferent de abordarea aleasă, auditorul elaborează și aplică proceduri ce țin de esență pentru fiecare grup semnificativ de tranzacții, sold al contului și dezvăluire de informații în conformitate cu prevederile paragrafului 48 al prezentului standard.

9. În cazul întreprinderilor micului business, pot să nu existe multe activități de control care să poată fi identificate de auditor. Din acest motiv, procedurile de audit ulterioare aplicate de auditor, probabil, vor fi mai cu seamă procedurile ce țin de esență. În astfel de cazuri, pe lîngă aspectele menționate la paragraful 7 al prezentului standard, auditorul ia în considerare dacă, în lipsa controalelor, este posibil să obțină dovezi de audit suficiente și adecvate.

Examinarea caracterului, momentului de exercitare și a volumului procedurilor de audit ulterioare

Caracterul

10. Noțiunea de „caracter” a procedurilor de audit ulterioare se referă la scopul procedurilor respective (proceduri de testare a controalelor sau proceduri ce țin de esență) și la tipul acestora, adică examinarea, observarea, solicitarea, confirmarea, recalcularea sau proceduri analitice. Anumite proceduri de audit se potrivesc mai bine anumitor aspecte calitative ale rapoartelor financiare decît altora. De exemplu, în ceea ce privește veniturile, procedurile de testare a

controalelor se potrivesc cel mai bine riscului evaluat legat de denaturarea aspectului calitativ „plenitudinea”, în timp ce procedurile ce țin de esență se potrivesc cel mai bine riscului evaluat legat de denaturarea aspectului calitativ „veridicitatea”.

11. Selectarea de către auditor a procedurilor de audit se bazează pe evaluarea riscului. Cu cât este mai înalt nivelul riscului evaluat de auditor, cu atât mai credibile și relevante dovezi de audit trebuie să obțină auditorul în urma aplicării procedurilor ce țin de esență. Aceasta poate afecta atât tipurile procedurilor de audit ce urmează a fi aplicate, cât și combinarea lor. De exemplu, auditorul poate confirma plenitudinea condițiilor contractuale cu o terță-partie suplimentar examinării acestuia.

12. La determinarea procedurilor de audit ce urmează a fi aplicate, auditorul ia în considerare motivele pentru evaluarea riscului legat de denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ pentru fiecare sold al contului, grup de tranzacții și dezvoltare a informațiilor. Aceasta include examinarea atât a caracteristicilor specifice ale fiecărui sold al contului, grup de tranzacții sau dezvoltare a informațiilor (adică riscul inerent), cât și a faptului dacă evaluarea riscului, efectuată de auditor, ține cont sau nu de controalele agentului economic (adică riscul legat de control). De exemplu, dacă auditorul consideră că există un risc scăzut de apariție a unei denaturări semnificative datorită caracteristicilor specifice unui grup de tranzacții, fără a lua în considerare controalele aferente, auditorul poate stabili că aplicarea procedurilor analitice ce țin de esență va fi suficientă pentru obținerea dovezilor de audit suficiente și adecvate.

Pe de altă parte, dacă auditorul se așteaptă la un risc mai scăzut de apariție a unei denaturări semnificative datorită faptului că agentul economic dispune de controale eficiente și auditorul intenționează să elaboreze proceduri ce țin de esență bazându-se pe eficiența controalelor respective, atunci auditorul testează controalele pentru a obține dovezi aferente funcționării eficiente a acestora. Aceasta poate fi de exemplu, pentru un grup de tranzacții cu caracteristici uniforme, simple care sînt procesate și controlate în regularitate de sistemul de informații al agentului economic.

13. Auditorul trebuie să obțină dovezi de audit privind exactitatea și plenitudinea informațiilor generate de sistemul de informații al agentului economic atunci, cînd informațiile respective sînt utilizate la efectuarea procedurilor de audit. De exemplu, dacă auditorul utilizează informații de ordin nefinanciar, sau date prognozate generate de sistemul de informații al agentului economic la efectuarea procedurilor de audit, cum ar fi procedurile analitice ce țin de esență sau procedurile de testare a controalelor, atunci el obține dovezi de audit privind exactitatea și plenitudinea unor astfel de informații. Alte recomandări cu privire la obținerea dovezilor de audit sînt prevăzute de SNA 500 „Dovezi de audit”.

Momentul de exercitare

14. Momentul de exercitare se referă la momentul în care sînt efectuate procedurile de audit sau perioada ori data cîreia i se aplică dovezile de audit.

15. Auditorul poate efectua proceduri de testare a controalelor sau proceduri ce țin de esență la o dată intermediară sau la finele perioadei de gestiune. Cu cât este mai înalt nivelul riscului legat de denaturarea semnificativă, cu atât este mai probabil ca auditorul să decidă că este mai eficient să aplice proceduri ce țin de esență mai aproape de sau la finele perioadei de gestiune și nu mai devreme, sau să aplice proceduri de audit inopinat, sau în momente neprevizibile (de exemplu, aplicarea procedurilor de audit la locurile selectate în mod inopinat). Pe de altă parte, efectuarea procedurilor de audit înainte de finele perioadei de gestiune poate ajuta auditorul să identifice problemele semnificative la etapa inițială a auditului și în consecință, să le soluționeze cu ajutorul

conducerii sau să elaboreze o modalitate eficientă de abordare a auditului care să soluționeze astfel de probleme. Dacă auditorul efectuează testarea controalelor sau procedurile ce țin de esență înainte de finele perioadei de gestiune, el ține cont de dovezile suplimentare necesare perioadei care a mai rămas (vezi paragrafele 37-38 și 56-61 ale prezentului standard).

16. Atunci când ia în considerare momentul de exercitare a procedurilor de audit, auditorul examinează următoarele aspecte:

- Mediul de control.
- Momentul când informațiile relevante sînt disponibile (de exemplu, fișierele electronice pot fi ulterior modificate sau procedurile de control intern aplicate de agentul economic ce urmează a fi observate de auditor (de ex. inventarierea) pot apărea doar în anumite momente).
- Natura riscului (de exemplu, dacă există riscul unor venituri majorate pentru a se atinge anumite scopuri în ce privește rezultatele încheierii ulterioare a contractelor false de vânzare, auditorul poate decide să examineze contractele disponibile la sfîrșitul perioadei de gestiune).
- Perioada sau data la care se referă dovezile de audit.

17. Anumite proceduri de audit pot fi efectuate doar la sau după finele perioadei de gestiune, de exemplu, conformarea rapoartelor financiare cu evidența contabilă și examinarea ajustărilor efectuate în cursul întocmirii rapoartelor financiare. Dacă există riscul ca agentul economic să fi încheiat contracte de vânzare necorespunzătoare sau să existe tranzacții care să nu fi fost finalizate pînă la finele perioadei de gestiune, auditorul aplică proceduri care să corespundă aceluși risc specific. De exemplu, atunci când tranzacțiile examinate individual sînt semnificative sau când o eroare aferentă reflectării veniturilor și cheltuielilor într-o altă perioadă de gestiune decît cea în care sau produs, poate conduce la o denaturare semnificativă, auditorul de regulă examinează tranzacțiile aproape de sfîrșitul perioadei de gestiune.

Volumul

18. Volumul include cantitatea anumitor proceduri de audit ce urmează a fi efectuate, de exemplu, mărimea unui eșantion sau numărul de proceduri de observare a unei activități de control. Volumul unei proceduri de audit este determinat de judecata profesională a auditorului după luarea în considerare a pragului de semnificație, a riscului evaluat și a nivelului de asigurare pe care auditorul planifică să-l obțină. Auditorul, de regulă, mărește volumul procedurilor de audit pe măsură ce crește riscul legat de denaturările semnificative. Totuși, mărirea volumului unei proceduri de audit este eficientă doar dacă procedura în sine este relevantă față de riscul specific; de aceea caracterul procedurii de audit este considerat cel mai important.

19. Utilizarea tehnicilor de audit cu utilizarea computerilor (TAC) poate permite o testare mai cuprinzătoare a tranzacțiilor electronice și fișierelor de cont. Astfel de tehnici pot fi utilizate pentru a selecta tranzacțiile-eșantion din fișiere electronice cheie, pentru a sorta tranzacțiile cu caracteristici specifice sau pentru a testa o colectivitate generală în loc de un eșantion.

20. Folosind metode de eșantionaj, de regulă se pot trage concluzii valide. Totuși, în cazul în care cantitatea selecțiilor dintr-o colectivitate generală este prea mică, metoda de eșantionaj selectată nu este potrivită pentru realizarea obiectivului specific de audit, sau dacă excepțiile nu sînt urmărite în mod corespunzător, va exista un risc inacceptabil ca, concluzia auditorului bazată pe un eșantion să fie diferită de concluzia la care sa-r fi ajuns dacă întreaga colectivitate generală ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit. SNA 530 „Eșantionul de audit și alte proceduri de testare selectivă” conține recomandări privind utilizarea eșantionajului.

21. Prezentul standard prevede utilizarea diferitor proceduri de audit în combinație, ca pe un

aspect al caracterului testării discutat mai sus. Totuși, auditorul va examina dacă volumul testării este potrivit atunci, când sînt efectuate diferite proceduri de audit în combinație.

Testarea controalelor

22. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de testare a controalelor atunci cînd evaluarea riscului de către auditor include o așteptare a funcționării eficiente a sistemelor de control sau atunci cînd aplicarea doar a procedurilor ce țin de esență nu oferă dovezi de audit suficiente și adecvate la nivel de aspect calitativ.

23. Atunci cînd evaluarea de către auditor a riscurilor legate de denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ include așteptarea că sistemele de control funcționează eficient, auditorul trebuie să efectueze testarea sistemelor de control pentru a obține dovezi de audit suficiente și adecvate privind faptul că sistemele de control funcționau eficient la momente relevante în cursul perioadei supuse auditului. Paragrafele 41-46 ale prezentului standard reglementează utilizarea dovezilor de audit aferente funcționării eficiente a controalelor, obținute în cursul angajamentelor de audit precedente.

24. Evaluarea de către auditor a riscului legat de denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ poate include o așteptare a funcționării eficiente a controalelor, caz în care auditorul aplică proceduri de testare a controalelor pentru a obține dovezi de audit aferente funcționării eficiente a acestora. Testele asupra funcționării eficiente a sistemelor de control sînt aplicate doar asupra acelor controale, pe care auditorul le-a stabilit ca fiind elaborate corespunzător pentru a preveni sau descoperi și corecta o denaturare semnificativă la nivelul unui aspect calitativ. SNA 315 "Cunoașterea agentului economic și mediului său și evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative" menționează despre identificarea controalelor la nivelul aspectelor calitative care ar putea preveni, sau descoperi și corecta o denaturare semnificativă dintr-un sold al contului, grup de tranzacții, sau dezvăluire de informații.

25. Atunci cînd, în conformitate cu SNA 315 „Cunoașterea agentului economic și mediului său și evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative”, auditorul a stabilit că nu este posibil sau realizabil să reducă riscurile legate de denaturările semnificative la nivel de aspecte calitative pînă la un nivel acceptabil scăzut cu dovezile de audit obținute doar prin proceduri ce țin de esență, auditorul trebuie să efectueze testarea controalelor relevante pentru a obține dovezi de audit aferente funcționării eficiente a acestora. De exemplu, conform prevederilor SNA 315 "Cunoașterea agentului economic și mediului său și evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative", auditorul poate constata că este imposibil să elaboreze proceduri ce țin de esență eficiente care prin ele însele să furnizeze dovezi de audit suficiente și adecvate la nivel de aspect calitativ atunci, cînd agentul economic își desfășoară activitatea folosind tehnici informaționale și nu este extrasă sau întocmită documentația tranzacțiilor în afara sistemului informatic.

26. Testarea funcționării eficiente a sistemelor de control diferă de obținerea dovezilor de audit privind implementarea sistemelor de control. Atunci cînd obține dovezi de audit despre implementare prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscului, auditorul constată dacă există sisteme de control relevante și dacă agentul economic le utilizează. Atunci cînd efectuează teste de eficiență operativă a controalelor, auditorul obține dovezi de audit privind funcționarea eficientă a controalelor. Aceasta presupune obținerea dovezilor de audit privind modul în care s-au aplicat controalele la momente relevante în cursul perioadei auditate, consecvența cu care au fost ele aplicate și de către cine sau prin ce mijloace au fost ele aplicate. Dacă s-au folosit controale substanțial diferite la diferite momente în cursul perioadei auditate, auditorul le ia în considerare pe fiecare separat. Auditorul poate constata că este eficientă testarea funcționării eficiente a

controalelor concomitent cu evaluarea modalității de elaborare a lor și obținerea dovezilor de audit privind implementarea lor.

27. Deși anumite proceduri de evaluare a riscului pe care auditorul le aplică pentru a evalua modalitatea de elaborare a sistemelor de control și a stabili dacă ele au fost implementate pot să nu fie elaborate în mod specific ca teste ale sistemelor de control, ele pot oferi dovezi de audit aferente funcționării eficiente a controalelor și prin urmare, să servească drept teste ale controalelor. De exemplu, auditorul ar putea fi interesat de utilizarea de către conducere a bugetelor, de observarea comparației cheltuielilor lunare estimate și efective efectuată de conducere și de examinarea rapoartelor referitoare la investigarea diferențelor dintre valorile estimate și cele efective. Aceste proceduri de audit oferă informații privind elaborarea politicilor de prognozare ale agentului economic și dacă ele au fost implementate și pot de asemenea oferi dovezi de audit privind eficiența operării politicilor de prognozare în prevenirea sau descoperirea denaturărilor semnificative în clasificarea cheltuielilor. În astfel de circumstanțe, auditorul verifică dacă dovezile de audit oferite de aceste proceduri de audit sînt suficiente.

Natura procedurilor de testare a controalelor

28. Auditorul selectează procedurile de audit pentru a obține asigurări cu privire la funcționarea eficientă a controalelor. Pe măsură ce nivelul planificat de asigurare crește, auditorul caută să obțină dovezi de audit mai credibile. În situația în care auditorul alege o modalitate de abordare a auditului care constă în principal din proceduri de testare a controalelor, în special legate de acele riscuri pentru care nu este posibilă sau realizabilă obținerea dovezilor de audit suficiente și adecvate doar prin proceduri ce țin de esență, auditorul, de regulă, aplică proceduri de testare a controalelor pentru a obține un nivel mai înalt de asigurare privind funcționarea lor eficientă.

29. Auditorul trebuie să aplice alte proceduri de audit împreună cu procedura de audit „solicitarea” pentru a testa funcționarea eficientă a controalelor. Deși testele de funcționare eficientă diferă de procesul de cunoaștere a modului de elaborare și implementare a controalelor, de regulă, acestea includ aceleași tipuri de proceduri de audit utilizate pentru a evalua modul de elaborare și implementare a controalelor și pot de asemenea include aplicări repetate a procedurilor de control de către auditor. Întrucît aplicarea doar a procedurii de audit „solicitarea” nu este suficientă, auditorul utilizează o combinație de proceduri de audit pentru a obține dovezi de audit suficiente și adecvate privind funcționarea eficientă a controalelor. Controalele supuse testării prin exercitarea procedurii „solicitarea” împreună cu procedura „examinarea” de regulă, oferă o asigurare mai înaltă decît controalele, pentru care dovezile de audit constau doar din procedurile „solicitarea” și „observarea”. De exemplu, auditorul poate solicita informații și observa procedurile agentului economic de inventariere a casieriei la data de raportare pentru a testa funcționarea eficientă a controalelor asupra mijloacelor bănești. Deoarece observarea este oportună doar la momentul în care este efectuată, auditorul de obicei, completează observarea cu solicitări de informații de la personalul agentului economic și poate totodată să examineze documentația privind operarea acestor controale la alte momente din cursul perioadei auditate în scopul obținerii dovezilor de audit suficiente și adecvate.

30. Natura fiecărui control specific influențează asupra tipului procedurii de audit necesare pentru obținerea dovezilor de audit privind funcționarea eficientă sau nu a controlului la momente relevante din cursul perioadei auditate. Pentru anumite controale funcționarea eficientă este demonstrată de documentație. În astfel de împrejurări, auditorul poate decide să examineze documentația pentru a obține dovezi de audit privind funcționarea eficientă. Pentru alte controale, totuși, o astfel de documentație s-ar putea să nu fie disponibilă sau relevantă. De exemplu, documentația privind funcționarea sistemului s-ar putea să nu existe pentru anumiți factori din

mediul de control, cum ar fi desemnarea responsabilității sau pentru anumite tipuri de activități de control cum sînt activitățile de control îndeplinite de computer. În astfel de circumstanțe, dovezile de audit privind funcționarea eficientă pot fi obținute prin intermediul solicitării împreună cu alte proceduri de audit cum ar fi observarea sau utilizarea TAC.

31. La elaborarea testelor de control, auditorul ia în considerare necesitatea obținerii dovezilor de audit care să susțină funcționarea eficientă a controalelor direct legate de aspectele calitative, precum și a altor controale indirecte de care depind aceste controale. De exemplu, auditorul poate identifica că revizuirea de către o persoană din cadrul agentului economic a unui raport de excepție privind vânzările în credit peste limita de credit autorizată a clientului reprezintă un control direct legat de un aspect calitativ. În astfel de cazuri, auditorul ia în considerare eficiența revizuirii de către persoana respectivă a raportului și de asemenea controalele legate de exactitatea informațiilor din raport (de exemplu, controalele generale ale sistemelor informaționale).

32. În cazul unui control cu aplicare automatizată, datorită consecvenței inerente procesării automatizate, dovezile de audit privind implementarea controlului, cînd sînt examinate împreună cu dovezile de audit aferente funcționării eficiente a controalelor generale ale agentului economic (și în special a controalelor asupra modificărilor în sistemul informațional), pot furniza dovezi de audit esențiale privind funcționarea eficientă a unui asemenea control în cursul perioadei relevante.

33. Atunci cînd răspunde la evaluarea riscului, auditorul poate elabora un test al controalelor ce urmează a fi aplicat împreună cu o testare detaliată asupra aceleiași tranzacții. Obiectivul unui test al controalelor este de a evalua dacă un control a funcționat eficient. Obiectivul unei testări detaliate constă în depistarea denaturărilor semnificative la nivel de aspect calitativ. Deși aceste obiective sînt diferite, ambele pot fi realizate simultan prin efectuarea unui test al controalelor și unei testări detaliate asupra aceleiași tranzacții, cunoscute sub denumirea de testare cu scop dublu. De exemplu, auditorul poate examina o factură pentru a determina dacă a fost aprobată și pentru a asigura dovezi de audit esențiale ale unei tranzacții. Auditorul analizează cu atenție procesul de elaborare și evaluare a unor astfel de teste pentru a realiza ambele obiective.

34. Lipsa denaturărilor confirmată de procedurile ce țin de esență nu oferă dovezi de audit precum că controalele aferente aspectului calitativ supus testării sînt eficiente. Totuși, denaturările pe care auditorul le descoperă prin aplicarea procedurilor ce țin de esență sînt luate în considerare de auditor la evaluarea funcționării eficiente a controalelor aferente. O denaturare semnificativă descoperită de procedurile aplicate de auditor, care nu a fost descoperită de agentul economic în mod obișnuit, denotă existența unei deficiențe semnificative în controlul intern, care este comunicată conducerii.

Momentul de exercitare a procedurilor de testare a controalelor

35. Momentul de exercitare a procedurilor de testare a controalelor depinde de obiectivul auditorului și determină perioada de credibilitate a acestor controale. Dacă auditorul testează controalele la un anumit moment, el obține doar dovezi de audit că anumite controale au funcționat eficient la acel moment. Totuși, dacă auditorul testează controalele pe parcursul unei perioade, el obține dovezi de audit privind funcționarea eficientă a controalelor în cursul perioadei corespunzătoare.

36. Dovezile de audit referitoare doar la un anumit moment dat ar putea fi suficiente pentru scopul auditorului, de exemplu, atunci cînd testează controalele asupra inventarului fizic al agentului economic de la sfîrșitul perioadei. Dacă, pe de altă parte, auditorul necesită dovezi de audit privind eficiența unui control în cursul unei perioade, dovezile de audit referitoare doar la un moment dat, ar putea fi insuficiente și auditorul completează testele respective cu alte teste ale

controalelor care pot oferi dovezi de audit în privința funcționării eficiente a controlului la momente relevante din cursul perioadei supuse auditului. Astfel de alte teste pot cuprinde teste ale monitorizării controalelor de către agentul economic.

37. Atunci când auditorul obține dovezi de audit privind funcționarea eficientă a controalelor în cursul unei perioade interimare, el trebuie să stabilească dovezile de audit suplimentare care trebuie obținute pentru perioada rămasă. Pentru aceasta, auditorul ia în considerare importanța riscurilor evaluate legate de denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ, controalele specifice care au fost testate în cursul perioadei interimare, măsura în care au fost obținute dovezi de audit privind funcționarea eficientă a acelor controale, durata perioadei rămase, măsura în care auditorul intenționează să reducă procedurile ce țin de esență ulterioare bazându-se pe credibilitatea controalelor și mediului de control. Auditorul obține dovezi de audit privind natura și volumul oricăror modificări esențiale în controlul intern, inclusiv modificările din cadrul sistemului informațional, proceselor și personalului care apar ulterior perioadei interimare.

38. Dovezi de audit adiționale pot fi obținute, de exemplu, prin extinderea testării funcționării eficiente a controalelor pe perioada rămasă sau prin testarea procesului de monitorizare de către agentul economic a controalelor.

39. Dacă auditorul planifică utilizarea dovezilor de audit privind funcționarea eficientă a controalelor obținute în cursul angajamentelor de audit precedente, el trebuie să obțină dovezi de audit privind apariția sau nu, în cadrul acelor controale specifice, a modificărilor ulterioare auditului precedent. Auditorul trebuie să obțină dovezi de audit privind apariția sau nu a unor astfel de modificări prin efectuarea procedurii „solicitarea informațiilor” în combinație cu procedura „observarea” sau „examinarea” pentru a confirma cunoașterea acelor controale specifice. SNA 500 „Dovezi de audit” prevede că auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili relevanța continuă a dovezilor de audit obținute în cursul perioadelor precedente atunci când el planifică utilizarea dovezilor de audit în perioada curentă. De exemplu, la exercitarea angajamentului anterior de audit, auditorul a determinat că un control automatizat a funcționat așa cum se intenționa. Auditorul obține dovezi de audit pentru a stabili dacă au fost introduse modificări controlului automatizat care să afecteze funcționarea sa eficientă în continuare, de exemplu, prin discuțiile cu conducerea și examinarea registrelor pentru a afla ce controale au fost modificate. Luarea în considerare a dovezilor de audit aferente acestor modificări poate susține fie creșterea fie descreșterea volumului dovezilor de audit care urmează a fi obținute în perioada curentă aferente funcționării eficiente a controalelor.

40. Dacă auditorul planifică să se bazeze pe controalele care au fost modificate de la ultima dată la care au fost testate, el trebuie să testeze funcționarea eficientă a acestor controale în auditul curent. Modificările pot afecta relevanța dovezilor de audit obținute în perioadele precedente astfel, încât ar putea să nu mai existe o bază pentru credibilitatea lor în continuare. De exemplu, modificările dintr-un sistem, care permit unui agent economic să primească un raport nou din sistemul respectiv probabil nu va afecta relevanța dovezilor de audit din perioada precedentă; totodată, o modificare care face ca datele să fie acumulate sau calculate în mod diferit afectează relevanța respectivă.

41. Dacă auditorul planifică să se bazeze pe controalele care nu s-au modificat de la ultima dată la care au fost testate, el trebuie să testeze funcționarea eficientă a acestor controale cel puțin o dată la fiecare al treilea audit. Conform paragrafelor 40 și 44 ale prezentului standard, auditorul nu se poate baza pe dovezile de audit aferente funcționării eficiente a controalelor, obținute în cursul angajamentelor de audit precedente pentru controalele care s-au modificat de la data ultimei testări sau controalele care micșorează un risc semnificativ. Decizia auditorului dacă să se bazeze sau nu pe dovezile de audit obținute în cursul angajamentelor

precedente pentru alte controale depinde de judecata profesională. În plus, durata perioadei de timp dintre retestarea unor astfel de controale depinde de asemenea de judecata profesională, dar nu poate depăși doi ani.

42. Pentru a decide dacă este adecvat să utilizeze dovezile de audit aferente funcționării eficiente a controalelor, obținute în cursul angajamentelor de audit precedente, și dacă este cazul, durata perioadei de timp care se poate scurge înainte de retestarea unui control, auditorul ia în considerare următoarele:

- Eficiența altor elemente de control intern, inclusiv a mediului de control, a monitorizării de către agentul economic a controalelor și a procesului de evaluare a riscului.
- Riscurile provenite din caracteristicile controlului, inclusiv dacă sistemele de control sînt manuale sau computerizate (vezi SNA 315 "Cunoașterea agentului economic și mediului său și evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative", paragrafele 58-64).
- Eficiența controalelor generale ale sistemelor informaționale.
- Eficiența controlului și aplicarea lui de către agentul economic, inclusiv natura și măsura abaterilor în aplicarea controlului, de la testarea funcționării eficiente în cadrul angajamentelor de audit precedente.
- Dacă lipsa modificării unui anumit control generează vreun risc rezultat din modificarea circumstanțelor.
- Riscul legat de denaturările semnificative și gradul de credibilitate a controlului.

În general, cu cît riscul legat de denaturările semnificative este mai înalt sau cu cît credibilitatea controalelor este mai înaltă, cu atît perioada de timp ce se poate scurge înainte de retestarea unui control, dacă există, poate fi mai scurtă. Factorii care în mod obișnuit reduc perioada de retestare a unui control sau fac ca dovezile de audit obținute în angajamentele de audit precedente să fie ignorate includ:

- Un mediu slab de control.
- O monitorizare slabă a controalelor.
- Un element manual semnificativ în cadrul controalelor relevante.
- Schimbările de personal care afectează semnificativ aplicarea controlului.
- Circumstanțele schimbătoare care indică necesitatea modificării controlului.
- Controale generale slabe ale sistemelor informaționale.

43. Atunci cînd există o serie de controale pentru care auditorul constată că este potrivit să utilizeze dovezile de audit obținute în angajamentele de audit precedente, el trebuie să testeze funcționarea eficientă a anumitor controale cu fiecare audit. Scopul acestei cerințe este de a evita posibilitatea ca auditorul să aplice abordarea de la paragraful 41 al prezentului standard tuturor controalelor pe care intenționează să se bazeze, prin testarea tuturor controalelor respective într-o singură perioadă de audit fără testarea controalelor în următoarele două perioade de audit. Pe lîngă obținerea dovezilor de audit aferente funcționării eficiente a controalelor testate în perioada curentă de audit, efectuarea unor astfel de teste oferă dovezi secundare aferente eficienței continue a mediului de control și de aceea contribuie la luarea deciziei privind bazarea sau nu pe dovezile de audit obținute în angajamentele precedente. De aceea, atunci cînd auditorul stabilește, conform paragrafelor 39-42 ale prezentului standard, că este relevant să utilizeze dovezile de audit obținute în perioadele precedente de audit pentru o serie de controale, el planifică să testeze o pondere suficientă de controale din colectivitatea respectivă în fiecare perioadă de audit și, cel puțin, fiecare control este testat la fiecare al treilea audit.

44. Atunci cînd, conform SNA 315 „Cunoașterea agentului economic și mediului său și evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative”, auditorul a stabilit că riscul

evaluat legat de denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ este un risc semnificativ, și el planifică să se bazeze pe funcționarea eficientă a controalelor menite să reducă acel risc semnificativ, auditorul trebuie să obțină dovezi de audit aferente funcționării eficiente a controalelor respective prin testarea controalelor efectuată în perioada curentă. Cu cât riscul legat de denaturările semnificative este mai înalt, cu atât dovezile de audit pe care auditorul le obține cu privire la funcționarea eficientă a controalelor relevante sînt mai multe. În consecință, deși auditorul de multe ori ia în considerare informațiile obținute în angajamentele de audit precedente la elaborarea procedurilor de testare a controalelor în scopul reducerii riscului semnificativ, el nu se bazează pe dovezile de audit obținute într-un audit precedent aferente funcționării eficiente a controalelor asupra unor astfel de riscuri, dar în schimb obține dovezi de audit aferente funcționării eficiente a controalelor asupra unor astfel de riscuri în perioada curentă.

Volumul procedurilor de testare a controalelor

45. Auditorul elaborează proceduri de testare a controalelor pentru a obține dovezi de audit suficiente și adecvate precum că controalele funcționează eficient de-a lungul perioadei pe care se bazează. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare la determinarea volumului procedurilor de testare a controalelor includ următoarele:

- Frecvența efectuării controlului de către agentul economic în cursul perioadei.
- Durata de timp din cadrul perioadei de audit în care auditorul se bazează pe funcționarea eficientă a controlului.
- Relevanța și credibilitatea dovezilor de audit ce urmează a fi obținute în scopul confirmării, că controlul previne sau descoperă și corectează denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ.
- Măsura în care dovezile de audit sînt obținute prin testarea altor controale legate de aspectul calitativ respectiv.
- Măsura în care auditorul planifică să se bazeze pe funcționarea eficientă a controlului la evaluarea riscului (și astfel să se reducă procedurile ce țin de esență bazate pe încrederea acordată unor astfel de controale).
- Abaterea așteptată de la control.

46. Cu cât auditorul se bazează mai mult pe funcționarea eficientă a controalelor în evaluarea riscului, cu atât este mai mare volumul procedurilor de testare a controalelor, efectuate de auditor. În plus, pe măsură ce crește rata abaterii așteptate de la un control, auditorul mărește volumul testării controlului. Totuși, auditorul are în vedere, dacă rata abaterii așteptate indică faptul că controlul nu va fi suficient pentru a reduce riscul legat de denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ față de cel evaluat de auditor. Dacă rata abaterii așteptate va a fi prea mare, auditorul poate decide că testarea controalelor pentru un anumit aspect calitativ ar putea fi ineficientă.

47. Datorită specificului consecvent de procesare a sistemelor informaționale, auditorul poate să nu fie nevoit să mărească volumul testării unui control automatizat. Un control automatizat trebuie să funcționeze cu consecvență, cu excepția cazurilor cînd programul este modificat (inclusiv tabele, fișiere, sau alte date permanente utilizate de program). Cînd auditorul consideră că controlul automatizat funcționează după cum s-a intenționat (ceea ce s-ar putea face la momentul la care controlul este inițial implementat sau la o altă dată), el va lua în considerare efectuarea unor teste pentru a stabili dacă controlul continuă să funcționeze eficient. Astfel de teste ar putea include stabilirea faptului că nu se efectuează modificarea programului fără aplicarea unor controale corespunzătoare de modificare a programului, că pentru procesarea tranzacțiilor se aplică versiunea autorizată a programului și că alte controale generale relevante sînt eficiente. Astfel de teste ar

putea de asemenea include stabilirea faptului că nu s-au adus modificări programului, în cazul când agentul economic aplică software-ul sub formă de pachete fără modificarea sau întreținerea lor. De exemplu, auditorul poate examina raportul administrației privind securitatea sistemelor informaționale în scopul obținerii dovezilor de audit că nu au existat cazuri de acces neautorizat în decursul perioadei.

Proceduri ce țin de esență

48. Procedurile ce țin de esență se efectuează pentru a descoperi denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ și includ proceduri de testare detaliată a grupurilor de tranzacții, a soldurilor conturilor și a dezvoltărilor de informații și proceduri analitice ce țin de esență. Auditorul planifică și efectuează procedurile ce țin de esență ca răspuns la evaluarea riscului legat de denaturările semnificative.

49. Indiferent de riscul evaluat legat de denaturările semnificative, auditorul trebuie să elaboreze și efectueze procedurile ce țin de esență pentru fiecare sold al contului, grup de tranzacții și dezvoltare de informații. Această cerință reflectă faptul că evaluarea riscului de către auditor este subiectivă și s-ar putea să nu fie suficient de exactă pentru a identifica toate riscurile legate de denaturările semnificative. În plus, există limite inerente ale controlului intern inclusiv abuz de autoritate din partea conducerii. În consecință, deși auditorul poate considera că riscul legat de denaturările semnificative poate fi redus pînă la un nivel acceptabil scăzut prin efectuarea doar a procedurilor de testare a controalelor pentru un anumit aspect calitativ aferent unui grup de tranzacții, sold al contului sau dezvoltării de informații (vezi paragraful 8 al prezentului standard), el întotdeauna efectuează proceduri ce țin de esență pentru fiecare grup de tranzacții, sold al contului și dezvoltare de informații semnificative.

50. Procedurile ce țin de esență efectuate de către auditor trebuie să includă următoarele proceduri de audit legate de procesul de închidere a conturilor și reflectarea lor în rapoartele financiare:

- **Concordanța rapoartelor financiare cu registrele contabile și documentele primare justificative; și**
- **Examinarea formulelor contabile semnificative și altor ajustări efectuate pe parcursul întocmirii rapoartelor financiare.**

Natura și volumul examinării de către auditor a formulelor contabile și altor ajustări depind de natura și complexitatea procesului de raportare financiară al agentului economic și de riscurile asociate legate de denaturările semnificative.

51. Când, conform SNA 315 "Cunoașterea agentului economic și mediului său și evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative", auditorul a decis că riscul evaluat legat de denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ este un risc semnificativ, el trebuie să efectueze procedurile ce țin de esență care să corespundă aceluși risc. De exemplu, dacă auditorul identifică că managementul este presat să atingă anumite rezultate financiare, poate exista riscul ca managementul să mărească vânzările prin recunoașterea necorespunzătoare a veniturilor provenite din contractele de vânzare care conțin condiții care împiedică recunoașterea veniturilor sau prin facturarea vânzărilor înainte de expedierea bunurilor. În aceste circumstanțe, auditorul poate, de exemplu, să elaboreze confirmări externe prin care să confirme nu doar sumele rămase ci și detaliile contractelor de vânzare, inclusiv data, drepturile de returnare a bunurilor și condițiile de livrare. În plus, auditorul poate considera eficient să suplimenteze astfel de confirmări externe cu solicitări de informații de la personalul nefinanciar al agentului economic privind orice modificări în contractele de vânzare și condițiile de livrare.

52. Când abordarea riscurilor semnificative constă doar din proceduri ce țin de esență, procedurile de audit potrivite pentru abordarea acestor riscuri semnificative constau doar din testări detaliate, sau dintr-o combinație de testări detaliate și proceduri analitice ce țin de esență. Auditorul ia în considerare recomandările din paragrafele 53-64 ale prezentului standard pentru a elabora caracterul, momentul de exercitare și volumul procedurilor ce țin de esență pentru riscuri semnificative. Pentru a obține dovezi de audit suficiente și adecvate, procedurile ce țin de esență referitoare la riscurile semnificative sînt de multe ori elaborate pentru a obține dovezi de audit cu credibilitate ridicată.

Caracterul procedurilor ce țin de esență

53. Procedurile analitice ce țin de esență se aplică în general unui volum mare de tranzacții care tinde să fie previzibil în timp. Testările detaliate sînt de regulă, mai potrivite pentru a obține dovezi de audit aferente anumitor aspecte calitative legate de soldurile conturilor, inclusiv „existența” și „evaluarea”. În anumite situații, auditorul poate constata că efectuarea doar a procedurilor analitice ce țin de esență este suficientă pentru a reduce riscul legat de denaturările semnificative pînă la un nivel acceptabil scăzut. De exemplu, auditorul poate constata că efectuarea doar a procedurilor analitice ce țin de esență este suficientă pentru a răspunde riscului evaluat legat de denaturările semnificative pentru un grup de tranzacții atunci, cînd evaluarea riscului de către auditor este susținută prin obținerea dovezilor de audit ca urmare a aplicării testelor de funcționare eficiente a controalelor. În alte situații, auditorul poate decide că doar testele detaliate sînt potrivite, sau că o combinație între procedurile analitice ce țin de esență și testele detaliate sînt suficiente pentru a răspunde riscurilor evaluate.

54. Auditorul elaborează teste detaliate ca răspuns la riscul evaluat cu scopul de a obține dovezi de audit suficiente și adecvate pentru a atinge nivelul planificat de asigurare la nivel de aspect calitativ.

La elaborarea procedurilor de audit ce țin de esență referitoare la aspectul calitativ „existența” sau „veridicitatea”, auditorul selectează careva componente ce fac parte din elementele cuprinse într-o valoare din rapoartele financiare și obține dovezi de audit relevante. Pe de altă parte, pentru elaborarea procedurilor de audit referitoare la aspectul calitativ „plenitudinea”, auditorul selectează dintre dovezile de audit care indică faptul că un element trebuie inclus într-o valoare relevantă din rapoartele financiare și examinează dacă acel element este într-adevăr inclus. De exemplu, auditorul ar putea examina plățile ulterioare pentru a constata dacă există careva achiziții care nu au fost afectate în cadrul datoriilor comerciale pe termen scurt.

55. La elaborarea procedurilor analitice ce țin de esență, auditorul ia în considerare următoarele:

- Dacă este potrivit să aplice proceduri analitice ce țin de esență, luînd în considerare aspectele calitative.
- Dacă sînt credibile datele, interne sau externe, pe baza cărora se dezvoltă anumite așteptări privind valorile înregistrate sau indicatori.
- Dacă așteptările sînt suficient de precise pentru a identifica o denaturare semnificativă la nivelul dorit de asigurare.
- Suma, ce a fost stabilită ca fiind acceptabilă, a oricărei diferențe dintre valorile așteptate și cele înregistrate.

Auditorul ia în considerare testarea controalelor, dacă există, asupra întocmirii de către agentul economic a informațiilor utilizate de către auditor la aplicarea procedurilor analitice. Atunci cînd astfel de controale sînt eficiente, auditorul are o încredere mai mare în informațiile respective

și, prin urmare, în rezultatele procedurilor analitice. Alternativ, auditorul poate lua în considerare dacă informațiile au fost supuse testării de audit în perioada curentă sau perioada precedentă. Pentru a determina procedurile de audit care urmează a fi aplicate informațiilor, auditorul ia în considerare recomandările SNA 500 „Dovezi de audit”.

Momentul aplicării procedurilor ce țin de esență

56. Când procedurile ce țin de esență sînt efectuate la o dată interimară, auditorul trebuie să efectueze proceduri ce țin de esență ulterioare sau proceduri ce țin de esență combinate cu proceduri de testare a controalelor pentru a acoperi perioada rămasă, care să ofere un temei rezonabil pentru extinderea concluziilor de audit de la data interimară pînă la finele perioadei.

57. În anumite circumstanțe, procedurile ce țin de esență pot fi efectuate la o dată interimară. Aceasta mărește riscul ca denaturările ce pot exista la finele perioadei să nu fie identificate de auditor. Acest risc crește pe măsură ce perioada rămasă se mărește. Pentru a decide dacă să efectueze sau nu proceduri ce țin de esență la o dată interimară, auditorul ia în considerare următorii factori:

- Mediul de control și alte controale relevante.
- Disponibilitatea, la o dată ulterioară, a informațiilor care sînt necesare pentru procedurile auditorului.
- Obiectivul procedurilor ce țin de esență.
- Riscul evaluat legat de denaturările semnificative.
- Natura grupului de tranzacții sau a soldului contului și aspectele calitative aferente.
- Aptitudinile auditorului de a efectua proceduri ce țin de esență adecvate sau proceduri ce țin de esență combinate cu proceduri de testare a controalelor care să acopere perioada rămasă pentru a reduce riscul ca denaturările care există la finele perioadei să nu fie identificate.

58. Deși auditorul nu trebuie să obțină dovezi de audit privind funcționarea eficientă a controalelor pentru a avea un temei rezonabil pentru extinderea concluziilor de audit de la o dată interimară pînă la finele perioadei, el are în vedere dacă efectuarea doar a procedurilor ce țin de esență este eficientă pentru a acoperi perioada rămasă. Dacă auditorul constată că procedurile ce țin de esență singure nu sînt suficiente, el testează funcționarea eficientă a controalelor relevante sau efectuează proceduri ce țin de esență ca la finele perioadei.

59. În situațiile în care auditorul a identificat riscuri legate de denaturările semnificative cauzată de fraudă, reacția sa față de aceste riscuri poate include schimbarea momentului de efectuare a procedurilor de audit. De exemplu, auditorul poate decide că, în cazul cînd riscurile sînt legate de denaturări intenționate sau manipulări, procedurile de audit care urmează să extindă concluziile de audit de la o dată interimară pînă la finele perioadei nu ar fi eficiente. În astfel de circumstanțe, auditorul poate decide că procedurile ce țin de esență trebuie efectuate la sau aproape de data încheierii perioadei de gestiune pentru a aborda un risc identificat legat de denaturările semnificative cauzate de fraudă (vezi SNA 240 „Frauda și eroarea”).

60. De regulă, auditorul compară și reconciliază informațiile privind soldul la finele perioadei cu informațiile comparabile de la data interimară pentru a identifica valorile care par neobișnuite, examinează orice astfel de valori și efectuează proceduri analitice ce țin de esență sau testări detaliate pentru a testa perioada intervenită (rămasă). Cînd auditorul planifică să efectueze proceduri analitice ce țin de esență privind perioada intervenită (rămasă), el examinează dacă soldurile de la finele perioadei ale anumitor grupuri de tranzacții sau conturi sînt rezonabil previzibile în ceea ce privește valoarea, semnificația relativă și componența. Auditorul examinează

dacă sînt adecvate procedurile aplicate de agentul economic privind analiza și ajustarea unor asemenea grupuri de tranzacții sau solduri ale conturilor la date interimare, precum și privind stabilirea contabilizării corespunzătoare a veniturilor și cheltuielilor în perioada în care s-au produs. În plus, auditorul ia în considerare dacă sistemul de informații relevant pentru raportarea financiară va furniza informații privind soldurile de la finele perioadei și tranzacțiile din perioada rămasă care să fie suficiente pentru a permite examinarea: tranzacțiilor sau înregistrărilor semnificative neobișnuite (inclusiv cele de la sau aproape de finele perioadei); altor cauze ale fluctuațiilor semnificative sau fluctuațiilor așteptate care nu au avut loc; și a modificărilor din componența grupurilor de tranzacții sau soldurilor conturilor. Procedurile ce țin de esență referitoare la perioada rămasă depind de efectuarea de către auditor a procedurilor de testare a controalelor.

61. Dacă în grupurile de tranzacții sau în soldurile conturilor sînt identificate denaturări la o dată interimară, auditorul de regulă modifică evaluarea aferentă riscului și caracterul, momentul de exercitare și volumul procedurilor ce țin de esență planificate care acoperă perioada rămasă ce se referă la astfel de grupuri de tranzacții sau solduri ale conturilor, sau extinde ori repetă astfel de proceduri de audit la finele perioadei.

62. Utilizarea dovezilor de audit obținute prin efectuarea procedurilor ce țin de esență în procesul auditului precedent nu este suficientă pentru tratarea unui risc legat de denaturările semnificative din perioada curentă. În majoritatea cazurilor, dovezile de audit obținute prin efectuarea procedurilor ce țin de esență în procesul auditului precedent asigură dovezi de audit foarte puține sau deloc pentru perioada curentă. Pentru ca dovezile de audit obținute într-un audit precedent să fie utilizate în perioada curentă ca dovezi de audit ce țin de esență, dovezile de audit și informația aferentă nu trebuie să se modifice esențial. Conform prevederilor SNA 500 "Dovezi de audit", în cazul cînd auditorul planifică utilizarea dovezilor de audit obținute prin efectuarea procedurilor ce țin de esență în procesul auditului precedent, el efectuează proceduri de audit în cursul perioadei curente pentru a stabili relevanța în continuare a dovezilor de audit.

Volumul procedurilor ce țin de esență

63. Cu cît riscul legat de denaturările semnificative este mai înalt, cu atît este mai mare volumul procedurilor ce țin de esență. Deoarece riscul legat de denaturările semnificative ține cont de controlul intern, volumul procedurilor ce țin de esență poate fi majorat în urma obținerii unor rezultate nesatisfăcătoare din procedurile de testare a funcționării eficiente a controalelor. Totuși, majorarea volumului unei proceduri de audit este potrivită doar dacă procedura în cauză este relevantă pentru riscul specific.

64. La elaborarea testelor detaliate, volumul acestora este de regulă determinat în raport cu volumul eșantionului, care este afectat de riscul legat de denaturările semnificative. Cu toate acestea, auditorul ia în considerare și alte aspecte, inclusiv eficiența utilizării altor mijloace selective de testare, cum ar fi selectarea elementelor mari sau neobișnuite dintr-o colectivitate generală în loc de efectuarea eșantionării reprezentative sau stratificarea colectivității generale în subcolectivități omogene pentru eșantionare. SNA 530 „Eșantionul de audit și alte proceduri de testare selectivă” conține recomandări privind utilizarea eșantionării și altor mijloace de selectare a elementelor pentru testare. La elaborarea procedurilor analitice ce țin de esență, auditorul ia în considerare suma diferenței de la valoarea planificată, care poate fi acceptată fără a efectua investigații ulterioare. Acest considerent este influențat în primul rînd de pragul de semnificație. Determinarea acestei sume implică luarea în considerare a posibilității ca o serie de denaturări la un anumit sold al contului, grup de tranzacții sau dezvăluire de informații, luate împreună să reprezinte o valoare inacceptabilă. La elaborarea procedurilor analitice ce țin de esență, auditorul majorează nivelul dorit de asigurare pe măsură ce riscul legat de denaturările semnificative crește. SNA 520 „Proceduri analitice” conține recomandări asupra aplicării procedurilor analitice în procesul auditului.

Prezentarea și dezvăluirea adecvată a informațiilor

65. Auditorul trebuie să aplice proceduri de audit pentru a evalua dacă prezentarea rapoartelor financiare luate în ansamblu, inclusiv dezvăluirea respectivă de informații, corespunde cerințelor stabilite față de aceste rapoarte financiare. Auditorul ia în considerare dacă rapoartele financiare individuale sînt prezentate într-un mod care să reflecte clasificarea și descrierea adecvată a informațiilor financiare. Prezentarea rapoartelor financiare în conformitate cu cerințele actelor normative și legislative în vigoare include de asemenea dezvăluirea adecvată a aspectelor semnificative. Aceste aspecte se referă la forma, structura și conținutul rapoartelor financiare și al notelor explicative a acestora, inclusiv, de exemplu, terminologia utilizată, gradul de detaliere, clasificarea elementelor în rapoarte și baza de calcul a valorilor prezentate. Auditorul examinează dacă managementul ar fi trebuit să dezvăluie un anumit aspect în lumina circumstanțelor și faptelor, pe care auditorul le cunoaște la acel moment. Pentru a evalua prezentarea rapoartelor financiare în ansamblu, inclusiv și dezvăluirea respectivă de informații, auditorul ia în considerare riscul evaluat legat de denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ. Vezi SNA 500 „Dovezi de audit” pentru o descriere a aspectelor calitative aferente prezentării și dezvăluirii de informații.

Evaluarea caracterului suficient și adecvat al dovezilor de audit obținute

66. Pe baza procedurilor de audit aplicate și dovezilor de audit obținute, auditorul trebuie să aprecieze dacă evaluările riscurilor legate de denaturările semnificative la nivel de aspect calitativ rămîn adecvate.

67. Auditul rapoartelor financiare este un proces cumulativ și recapitulativ. Pe măsură ce auditorul aplică procedurile de audit planificate, dovezile de audit obținute pot determina auditorul să modifice caracterul, momentul de exercitare și volumul altor proceduri de audit planificate. Atenția auditorului poate fi atrasă de informații care să difere semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscului. De exemplu, volumul denaturărilor pe care auditorul le identifică prin aplicarea procedurilor ce țin de esență poate modifica judecata profesională a auditorului cu privire la evaluările riscurilor și poate indica asupra unei deficiențe semnificative a controlului intern. În plus, procedurile analitice aplicate la etapa de revizuire generală a auditului pot indica asupra unui risc legat de denaturările semnificative nerecunoscut anterior. În astfel de situații, auditorul poate fi nevoit să reevalueze procedurile de audit planificate, bazîndu-se pe considerările revizuite cu privire la riscurile evaluate pentru toate sau o parte din grupurile de tranzacții, soldurile conturilor sau dezvăluirile de informații și aspectele calitative aferente. SNA 315” Cunoașterea agentului economic și mediului său și evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative” conține recomandări privind revizuirea evaluării riscului de către auditor.

68. Concepția eficienței funcționării controalelor admite faptul, că pot apărea anumite abateri în privința modului în care sînt aplicate controalele de către agentul economic. Abaterile de la controalele prescrise pot fi cauzate de factori, cum ar fi schimbări în personalul cheie, fluctuații sezoniere semnificative ale volumului tranzacțiilor și eroarea umană. Atunci cînd astfel de abateri sînt identificate în cursul efectuării procedurilor de testare a controalelor, auditorul întreprinde anumite investigații specifice pentru a înțelege aceste probleme și consecințele lor potențiale, de exemplu, prin informarea sa asupra momentului la care au avut loc schimbări de personal în funcțiile cheie de control intern. Auditorul constată dacă procedurile de testare a controalelor aplicate asigură un temei potrivit pentru a se baza pe controalele respective, dacă sînt necesare alte proceduri de testare a controalelor sau dacă trebuie reduse riscurile potențiale legate de denaturări utilizînd proceduri ce țin de esență.

69. Auditorul nu poate presupune că un caz de fraudă sau eroare este o apariție izolată și de aceea ia în considerare modul în care descoperirea unei denaturări afectează riscurile evaluate legate de denaturările semnificative. Înaintea concluziei de audit, auditorul evaluează dacă riscul de audit a fost redus pînă la un nivel acceptabil scăzut și dacă caracterul, momentul de exercitare și volumul procedurilor de audit trebuie reexaminat. De exemplu, auditorul reexaminează următoarele:

- Caracterul, momentul de exercitare și volumul procedurilor ce țin de esență.
- Dovezile de audit aferente funcționării eficiente a controalelor relevante, inclusiv procesul de evaluare a riscului de către agentul economic.

70. Auditorul trebuie să decidă dacă au fost obținute dovezi de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul legat de denaturările semnificative a rapoartelor financiare pînă la un nivel acceptabil scăzut. La exprimarea opiniei, auditorul ia în considerare toate dovezile de audit relevante, indiferent dacă acestea par să confirme sau să contrazică aspectele calitative din rapoartele financiare.

71. Caracterul suficient și adecvat al dovezilor de audit care să susțină concluziile auditorului pe parcursul auditului sînt o problemă de judecată profesională. Judecata auditorului cu privire la ceea ce constituie dovezi de audit suficiente și adecvate este influențată de așa factori cum ar fi:

- Semnificația unei denaturări potențiale a aspectului calitativ și probabilitatea ca aceasta să aibă un efect semnificativ, individual sau cumulativ cu alte denaturări potențiale, asupra rapoartelor financiare.
- Eficiența reacțiilor și controalelor din partea conducerii aferente riscurilor.
- Experiența dobîndită în cursul angajamentelor precedente de audit cu privire la denaturările potențiale similare.
- Rezultatele procedurilor de audit aplicate, inclusiv dacă astfel de proceduri au dus la identificarea cazurilor specifice de fraudă sau eroare.
- Sursa și credibilitatea informațiilor disponibile.
- Capacitatea de convingere a dovezilor de audit.
- Cunoașterea agentului economic și mediului său, inclusiv a controlului intern al acestuia.

72. Dacă auditorul nu a obținut dovezi de audit suficiente și adecvate cu privire la un aspect calitativ semnificativ din rapoartele financiare, el trebuie să încerce să obțină dovezi de audit ulterioare. Dacă auditorul nu poate să obțină dovezi de audit suficiente și adecvate, atunci el trebuie să exprime o opinie cu mențiuni sau refuz de a exprima opinie. Vezi SNA 700 „Raport al auditorului asupra rapoartelor financiare” pentru alte recomandări.

Documentația

73. Auditorul trebuie să documenteze soluțiile generale de abordare a riscurilor evaluate legate de denaturările semnificative la nivel de rapoarte financiare, caracterul, momentul de exercitare și volumul procedurilor de audit ulterioare, legătura dintre aceste proceduri și riscurile evaluate la nivel de aspect calitativ, precum și rezultatele procedurilor de audit. În plus, dacă auditorul planifică utilizarea dovezilor de audit aferente funcționării eficiente a controalelor obținute în procesul auditelor precedente, el trebuie să documenteze concluziile cu privire la încrederea în astfel de controale, care au fost testate într-un audit precedent. Modalitatea în care aceste aspecte sînt documentate se bazează pe judecata profesională a auditorului. SNA 230 „Documentația” stabilește norme și recomandări privind documentația utilizată la exercitarea auditului rapoartelor financiare.

Data intrării standardului în vigoare

74. Prezentul standard intră în vigoare pentru auditul rapoartelor financiare ce cuprind perioadele începând cu 1 ianuarie 2008.

(Se abrogă prin OMF64 din 14.06.12, MO177-180/24.08.12 art.1060)