

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND ANGAJAMENTELE DE
CERTIFICARE 100****ANGAJAMENTE DE CERTIFICARE****CUPRINS**

	Paragraf
Prefață	
Introducere	1-3
Obiectivul și componentele unui angajament de certificare	
Obiectivul unui angajament de certificare	4-7
Componentele unui angajament de certificare	8-30
Angajamente de certificare cu nivel ridicat	
Aria de aplicabilitate a standardului	31-32
Cerințe de etică	33-34
Acceptarea angajamentului	35-37
Convenirea termenilor angajamentului	38-39
Controlul calității	40
Planificare și derulare	41-51
Probe	52-56
Documentație	57-59
Evenimente ulterioare	60
Apelarea la serviciile unui expert	61-67
Raportarea	68-73
Data intrării în vigoare	74
Anexa: Relația cu ISA existente	

Prefață

Prezentul Standard Internațional privind Angajamentele de Certificare (ISAE) oferă un cadru general pentru angajamentele de certificare menite să ofere un nivel ridicat sau moderat de certificare.

Acesta stabilește principiile de bază și procedurile esențiale pentru contabilii profesioniști din practica publică pentru îndeplinirea angajamentelor menite să ofere un nivel ridicat de certificare. Totuși, acest ISAE nu stabilește principiile de bază și procedurile esențiale pentru angajamentele menite să ofere un nivel moderat de certificare. IAPC elaborează alte ghiduri pentru astfel de angajamente.

Acest document este însoțit de un raport. Raportul descrie și explică schimbările aduse la proiectul de expunere, discută observațiile primite și conține o descriere a problemelor ridicate și a modului în care IAPC a răspuns la acestea, inclusiv cercetarea planificată pentru a soluționa problema rămasă legată de nivelul moderat de certificare.

Introducere

1. Prezentul Standard Internațional privind Angajamentele de Certificare urmărește trei scopuri:
 - (a) să descrie obiectivele și componentele angajamentelor de certificare menite să ofere un nivel ridicat sau moderat de certificare (paragrafele 4-30);
 - (b) să stabilească standarde și să ofere îndrumări contabililor profesioniști din practica publică pentru îndeplinirea angajamentelor menite să ofere un nivel ridicat de certificare (paragrafele 31-74); și
 - (c) să acționeze ca un cadru pentru elaborarea de către IAPC de standarde specifice pentru anumite tipuri de angajamente de certificare.
2. Atunci când un contabil profesionist se angajează să îndeplinească un angajament de certificare pentru care există standarde specifice, acele standarde se aplică; dacă nu există standarde specifice pentru un angajament de certificare se aplică prezentul document. Acolo unde un contabil profesionist din practica publică execută un angajament menit să ofere un nivel ridicat de certificare pentru care nu există standarde specifice, trebuie urmate standardele și principiile prevăzute la paragrafele 31-74.
3. Prezentul standard nu înlocuiește Standardele Internaționale de Audit (ISA) existente. De exemplu, nu se aplică auditului sau revizuirii situațiilor financiare.

OBIECTIVUL ȘI COMPONENTELE UNUI ANGAJAMENT DE CERTIFICARE

Obiectivul unui angajament de certificare

4. Obiectivul unui angajament de certificare este ca profesionistul contabil să evalueze o temă care este responsabilitatea unei alte persoane după criterii corespunzătoare identificate și să exprime o concluzie care să ofere utilizatorului vizat un nivel de certificare despre acea temă. Angajamentele de certificare îndeplinite de contabilii profesioniști sunt menite să îmbunătățească credibilitatea informațiilor despre o anumită temă, verificându-se dacă tema respectivă este conform sub toate aspectele semnificative cu criterii corespunzătoare și, de aceea, mărește probabilitatea ca informațiile respective să satisfacă nevoile unui utilizator vizat. În această privință, nivelul de certificare furnizat de concluzia contabilului profesionist transmite gradul de încredere pe care utilizatorul vizat îl poate acorda credibilității temei respective.
5. Există o gamă largă de angajamente de certificare, care include orice combinație dintre următoarele.
 - Angajamente pentru raportarea asupra unei largi game de probleme acoperind informații financiare și non-financiare.
 - Angajamente menite să ofere niveluri de certificare ridicate sau moderate.
 - Angajamente de raportare directă și de atestare.
 - Angajamente pentru raportare internă și externă.
 - Angajamente din sectorul privat și public.

6. Nu toate angajamentele îndeplinite de contabilii profesioniști sunt angajamente de certificare. Aceasta nu înseamnă că profesioniștii contabili nu îndeplinesc astfel de angajamente ci doar că ele nu sunt acoperite de prezentul standard. Alte angajamente frecvent îndeplinite de contabilii profesioniști fără a fi angajamente de certificare sunt:
 - Procedurile convenite.
 - Elaborarea informațiilor financiare și de altă natură.
 - Întocmirea declarațiilor fiscale în care nu se exprimă nici o concluzie și consultanță fiscală.
 - Consultanță managerială.
 - Alte servicii de consultanță.
7. Angajamentul privind proceduri convenite, în care partea care angajează contabilul profesionist sau utilizatorul vizat determină procedurile care trebuie urmate iar contabilul profesionist întocmește un raport cu constatări de fapt ca urmare a aplicării procedurilor respective, nu este un angajament de certificare. Deși utilizatorul vizat al raportului poate desprinde anumite asigurări de pe urma raportului cu constatări de fapt, angajamentul nu este menit să ofere și nici contabilul profesionist să exprime o concluzie care să ofere un anumit grad de asigurare (certificare). Mai degrabă, utilizatorul vizat evaluează procedurile și constatările și trage propriile sale concluzii. Totuși, contabilul profesionist poate îndeplini un angajament similar angajamentului privind proceduri convenite dar care nu are ca rezultat exprimarea unei concluzii care să ofere un anumit nivel de asigurare. Acolo unde, după raționamentul contabilului profesionist procedurile convenite sunt corespunzătoare în vederea susținerii unei concluzii care să ofere un anumit nivel de certificare asupra problemei respective, iar contabilul profesionist intenționează acest lucru, un astfel de angajament devine un angajament de certificare aflat sub incidența acestui standard.

Componentele unui angajament de certificare

8. Dacă un anumit angajament este unul de certificare depinde de cuprinderea în totalitate a următoarelor componente.
 - (a) O relație tripartită care implică:
 - (i) un contabil profesionist;
 - (ii) o parte responsabilă și
 - (iii) un utilizator vizat;
 - (b) O temă;
 - (c) Criterii corespunzătoare;
 - (d) Un proces privind angajamentul; și
 - (e) O concluzie.

Relația tripartită

9. Angajamentele de certificare implică trei părți separate: un contabil profesionist, o parte responsabilă și un utilizator vizat. Contabilul profesionist oferă asigurare (certificare) utilizatorului vizat despre o anumită temă care este responsabilitatea altei părți.

10. Partea responsabilă și utilizatorul vizat de multe ori vor proveni din organizații separate dar nu este obligatoriu. Partea responsabilă și utilizatorul vizat pot proveni ambii din aceeași organizație, de exemplu, un corp de conducere poate căuta asigurare despre informațiile furnizate de o componentă a acelei organizații. Relația dintre partea responsabilă și utilizatorul vizat trebuie privită în contextul unui angajament anume și poate trece dincolo de liniile de responsabilitate definite în mod tradițional.

Contabilul profesionist

11. Codul de etică pentru contabilii profesioniști al IFAC („Codul”) definește contabilii profesioniști ca fiind acele persoane – membre ale unui organism-membru al IFAC, indiferent că se află în practica publică (ca persoană fizică autorizată sau societate comercială), industrie, comerț, sectorul public sau învățământ. Termenul „contabil profesionist” din acest standard include termenul „auditor” dare de asemenea admite că angajamentele de certificare tratează o gamă mai largă de teme și raportări decât emiterea unei opinii de audit de către auditorii externi asupra situațiilor financiare.
12. Principiile fundamentale pe care contabilul profesionist trebuie să le respecte sunt:
 - (a) Integritatea;
 - (b) Obiectivitatea;
 - (c) Competența și diligența profesională;
 - (d) Confidențialitatea;
 - (e) Comportament profesional; și
 - (f) Aplicarea standardelor tehnice.
13. Cerința referitoare la principiul „obiectivității” este de o importanță particulară în angajamentele de certificare asigurând că opinia contabilului profesionist are valoare pentru utilizatorul vizat. Utilizatorul vizat trebuie să aibă încredere că profesionistul contabil nu are nici un interes care să creeze un risc inacceptabil de subiectivism față de tema în cauză.
14. Contabilii profesioniști din practica publică trebuie totodată să respecte cerințele Părții B din Cod, care include obligativitatea de a fi independent în desfășurarea unui angajament de certificare.
15. Contabililor profesioniști li se poate cere să îndeplinească un angajament de certificare cu privire la o gamă largă de teme. Totuși, contabilii profesioniști nu vor agree să îndeplinească un angajament de certificare pentru care nu sunt competenți, decât dacă pot obține asistență și sfaturi competente care să le permită să presteze în mod satisfăcător astfel de servicii. Dacă un contabil profesionist nu are competența de a executa o anumită parte a angajamentului de certificare, se va consulta cu experți în domeniu.

Partea responsabilă

16. Partea responsabilă este persoana sau persoanele, fie fizice fie reprezentanți ai unei entități, responsabilă(e) cu tema respectivă. De exemplu, conducerea este responsabilă cu întocmirea situațiilor financiare sau cu implementarea și operarea controlului intern. Partea responsabilă poate să fie sau nu partea care angajează contabilul profesionist. Contabilul profesionist poate fi angajat de conducere sau de alte părți.

Utilizatorul vizat

17. Utilizatorul vizat este persoana sau categoria de persoane pentru care contabilul profesionist întocmește raportul cu o anumită utilitate sau scop. Utilizatorul vizat poate fi stabilit prin acord între contabilul profesionist și partea responsabilă sau cei care angajează contabilul profesionist. În anumite situații utilizatorul vizat poate fi stabilit prin lege. Partea responsabilă poate fi de asemenea unul din utilizatorii vizați. De multe ori utilizatorul vizat va fi destinatarul raportului contabilului profesionist dar pot exista împrejurări în care să avem alți utilizatori vizați pe lângă destinatar. De asemenea pot exista situații în care partea responsabilă este destinatarul, dar pune la dispoziție raportul utilizatorilor vizați.
18. Anumiți utilizatori vizați (de exemplu, băncile și organele de reglementare) pot impune o cerință sau pot cere părții responsabile să traseze coordonatele unui angajament de certificare pe o anumită temă. Totuși, alți utilizatori vizați pot să nu aibă vreo implicare directă în stabilirea coordonatelor pentru un angajament de certificare.
19. În situația în care angajamentul are un scop special, contabilul profesionist poate avea în vedere restricționarea raportului pentru anumiți utilizatori vizați și menționarea într-o restricție din raport că alte persoane neidentificate ca utilizatori nu se pot baza pe el.

Tema

20. Tema (obiectul) unui angajament de certificare poate lua multe forme, cum ar fi:
 - Date (de exemplu, informații financiare istorice și estimate, informații statistice, indicatori de performanță).
 - Sisteme și procese (de exemplu, controale interne).
 - Comportament (de exemplu, guvernarea societară, conformitatea cu reglementările, practici privind resursele umane).

Tema poate fi prezentată ca fiind la un anumit moment sau ca acoperind o perioadă de timp.

21. Tema unui angajament de certificare trebuie să fie identificabilă, pretabilă la o evaluare consecventă după criterii adecvate și într-o formă care să poată fi supusă procedurilor de adunare a probelor pentru susținerea acelei evaluări.

Criterii

22. Criteriile sunt standardele sau etaloanele utilizate pentru a evalua obiectul (tema) unui angajament de certificare. Criteriile sunt importante în raportarea unei concluzii de către un contabil profesionist pentru că stabilesc și informează utilizatorul vizat despre baza față de care a fost evaluat obiectul în vederea formulării concluziei. Fără acest cadru de referință orice concluzie este deschisă la interpretări individuale și neînțelegeri. Criteriile dintr-un angajament de certificare trebuie să fie adecvate pentru a permite evaluarea consecventă a obiectului în contextul raționamentului profesional. Criteriile adecvate sunt dependente de context, adică relevante față de circumstanțele în care se desfășoară angajamentul.

23. De exemplu, la întocmirea situațiilor financiare criteriile pot fi Standardele Internaționale de Contabilitate sau Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, care sunt menite să ofere unei serii de utilizatori informații relevante și consecvente despre poziția financiară, rezultatele activității și fluxurile de numerar ale entității. La auditul situațiilor financiare, auditorul certifică dacă situațiile financiare prezintă o imagine fidelă a poziției financiare, rezultatelor activității și fluxurilor de numerar ale entității, utilizând cadrul contabil pentru a evalua întocmirea și prezentarea obiectului. Atunci când se raportează asupra modului în care entitatea este organizată sau condusă, sau asupra măsurii în care au fost îndeplinite obiectivele, pot fi utilizate criterii general acceptate pentru un anumit sector. Atunci când se raportează asupra controlului intern, criteriile pot fi un cadru de control intern dat sau criterii prevăzute pentru controlul intern. Atunci când se raportează asupra conformității, criteriile pot fi legea, regulamentul sau contractul aplicabil. Criteriile pot fi totodată stabilite pentru utilizatori specifici, de exemplu, o parte la un contract care dorește asigurări că celelalte părți la același contract respectă condițiile contractuale.

Procesul de desfășurare a angajamentului

24. Procesul de desfășurare a angajamentului pentru un angajament de certificare este o metodologie sistematică care solicită cunoștințe și aptitudini specializate, precum și tehnici pentru adunarea și evaluarea probelor în vederea susținerii concluziei, indiferent de natura obiectului angajamentului. Procesul implică convenirea termenilor angajamentului de către contabilul profesionist și cei care-l angajează. În acest context, contabilul profesionist ia în considerare pragul de semnificație și componentele relevante ale riscului angajamentului la planificarea și desfășurarea angajamentului. Un angajament de certificare implică planificarea și derularea angajamentului de către contabilul profesionist în vederea obținerii de probe suficiente precum și aplicarea raționamentului profesional în vederea exprimării unei concluzii.

Concluzia

25. Contabilul profesionist exprimă o concluzie care oferă un nivel de certificare (asigurare) privind conformitatea sau nu, sub toate aspectele semnificative a temei cu criteriile adecvate identificate.
26. Într-un angajament de atestare, concluzia profesionistului contabil este legată de o aserțiune a părții responsabile. Aserțiunea este concluzia părții responsabile despre tema respectivă bazată pe criterii adecvate identificate. Contabilul profesionist poate fie să exprime o concluzie despre aserțiunea părții responsabile, fie să furnizeze o concluzie despre tema în cauză într-o formă similară cu aserțiunea făcută de partea responsabilă. În cel din urmă caz, certificarea este oferită deoarece concluzia contabilului profesionist asupra temei susține aserțiunea părții responsabile.
27. Într-un angajament cu raportare directă, contabilul profesionist exprimă o concluzie asupra temei pe baza unor criterii adecvate, indiferent dacă partea responsabilă a făcut o aserțiune scrisă asupra temei.
28. Concluzia profesionistului contabil oferă un nivel de certificare (asigurare) asupra temei. Teoretic, este posibil să ofere o gamă infinită de asigurări de la un nivel foarte scăzut de asigurare la unul absolut. În practică, este puțin probabil să poată fi conceput un angajament care să ofere astfel de gradații fine privind

asigurarea sau să se comunice nivelul de asigurare într-o manieră clară și lipsită de ambiguitate. În plus, o asigurare absolută nu poate fi obținută, în general, din pricina unor factori precum utilizarea testării selective, limitările inerente ale sistemelor de control, faptul că multe dintre probele obținute de contabilul profesionist sunt persuasive și nu conclusive și utilizarea raționamentului la colectarea probelor și tragerea concluziilor pe baza lor. De aceea, de obicei, contabilii profesioniști îndeplinesc angajamente care să ofere unul din numai două niveluri distincte: un nivel ridicat și unul moderat. Aceste angajamente sunt influențate de diverse elemente, de exemplu gradul de precizie asociat cu tema respectivă, natura, durata și întinderea procedurilor precum și suficiența și adecvarea probelor disponibile pentru a susține o concluzie.

29. Expresia „nivel ridicat de asigurare” se referă la contabilii profesioniști care au obținut suficiente probe pentru a trage concluzia că tema este conformă sub toate aspectele semnificative cu criteriile adecvate identificate. În cazuri rare, contabilul profesionist poate fi apt să ofere o asigurare absolută, de exemplu, atunci când probele disponibile sunt conclusive și credibile, deoarece tema este determinată, criteriile definitive și procesul comprehensiv. Totuși, datorită limitelor procesului de desfășurare a angajamentului, un nivel ridicat de asigurare este de obicei mai mic decât absolut. Contabilul profesionist concepe angajamentul pentru a reduce la un nivel scăzut riscul unei concluzii inadecvate că tema este conformă sub toate aspectele semnificative cu criteriile adecvate identificate.
30. Expresia „nivel moderat de asigurare” se referă la contabilul profesionist care a obținut suficiente probe pentru a opina că tema este plauzibilă date fiind circumstanțele. Contabilul profesionist concepe angajamentul pentru a reduce la un nivel moderat riscul unei concluzii inadecvate. Contabilul profesionist concepe raportul pentru a transmite un nivel moderat de asigurare privind conformitatea temei cu criteriile adecvate identificate.

Următoarea secțiune conține principiile de bază și procedurile esențiale (identificate după fontul literei cu care sunt tipărite, și anume, caractere aldine), precum și recomandările aferente sub forma materialelor explicative și a altor materiale pentru angajamentele de certificare cu nivel ridicat îndeplinite de contabilii profesioniști din practica publică acolo unde nu există standarde specifice. Principiile de bază și procedurile esențiale trebuie să fie interpretate în contextul materialelor explicative, și al altor materiale care oferă îndrumări privind modul de aplicare.

Pentru înțelegerea și aplicarea principiilor de bază și a procedurilor esențiale, precum și a recomandărilor aferente trebuie să se ia în considerare întregul text al standardului, incluzându-se și materialele explicative și celelalte materiale conținute în standard, și nu doar textul tipărit cu caractere aldine.

În situații excepționale, un auditor financiar poate considera necesară abaterea de la standard, cu scopul de a realiza mai eficient obiectivul angajamentului. Când apar astfel de situații, contabilul profesionist trebuie să fie pregătit să justifice această abatere.

Acest standard trebuie să se aplice doar aspectelor semnificative ale temei.

Perspectiva Sectorului Public (PSP) emisă de Comitetul pentru Sectorul Public al Federației Internaționale a Contabililor este stabilită la sfârșitul fiecărui ISA. Când nu este adăugată nici o PSP, ISA se aplică sectorului public sub toate aspectele semnificative.

ANGAJAMENTE DE CERTIFICARE CU NIVEL RIDICAT

Aria de aplicabilitate a standardului

31. **Obiectivul unui angajament de certificare cu nivel ridicat este ca profesionistul contabil din practica publică să evalueze o temă care este responsabilitatea altei părți față de criterii adecvate identificate și să exprime o concluzie care să ofere utilizatorului vizat un nivel ridicat de asigurare despre tema respectivă.** Termenul „practician” este folosit în continuare cu sensul de contabil profesionist din practica publică.
32. Termenul „angajament de certificare cu nivel ridicat” este utilizat pentru a descrie orice angajament de certificare menit să ofere un nivel de asigurare ridicat dar nu absolut. Practicianul concepe procesul de desfășurare a angajamentului astfel încât riscul exprimării unei concluzii inadecvate că tema este conformă sub toate aspectele semnificative cu criterii adecvate identificate este redus la un nivel scăzut. Practicianul obține suficiente probe prin intermediul unor proceduri cum ar fi inspecția, observația, investigația, confirmarea, calculul și analiza.

Cerințe etice

33. **Practicianul trebuie să respecte cerințele *Codului de etică pentru contabilii profesioniști* al IFAC („Codul”).**
34. **Practicianul care îndeplinește un angajament de certificare trebuie să fie independent.** Secțiunea 8 a Codului indică câteva din situațiile care, datorită lipsei efective sau evidente a independenței, oferă unui observator rezonabil motive pentru a pune la îndoială independența unui practician.

Acceptarea angajamentului

35. **Practicianul trebuie să accepte un angajament doar dacă tema este responsabilitatea altei părți.** Confirmarea de către partea responsabilă oferă dovada că relația adecvată există și de asemenea stabilește o bază pentru înțelegerea comună a responsabilității fiecărei părți. Obținerea acestei confirmări în scris oferă forma cea mai potrivită de documentare a confirmării părții responsabile dar, recunoașterea gamei largi de angajamente de certificare nu este întotdeauna posibilă. Pot exista alte surse de dovezi care să indice responsabilitatea pentru temă; de exemplu, poate fi explicit stabilită prin lege sau contract. Atunci când practicianul are alte dovezi că există responsabilitatea, confirmarea responsabilității pentru temă poate fi obținută la alte repere din cursul angajamentului cum ar fi prin intermediul discuțiilor asupra criteriilor sau nivelului de asigurare.
36. **Practicianul trebuie să accepte angajamentul doar dacă tema este identificabilă și într-o formă care să poată fi supusă procedurilor de colectare a probelor iar practicianul nu este conștient de nici un motiv**

pentru care să considere că o concluzie exprimând un nivel ridicat de asigurare despre temă pe baza criteriilor corespunzătoare nu poate fi exprimată. Practicianul poate accepta angajamentul doar dacă, ca o consecință a discuțiilor inițiale cu una sau mai multe dintre părțile asociate cu angajamentul, și pe baza unei cunoașteri preliminare a circumstanțelor privind angajamentul, nimic nu vine în atenția practicianului pentru a indica faptul că cerințele acestui standard nu vor fi satisfăcute. Practicianul trebuie totodată să aibă un temei rezonabil pentru a considera că poate fi furnizată o concluzie cu un nivel ridicat de asigurare privind tema respectivă și că acea concluzie poate fi utilă utilizatorului vizat al raportului practicianului.

37. **Practicianul trebuie să fie satisfăcut că cei care îndeplinesc angajamentul posedă laolaltă cunoștințele profesionale necesare pentru a îndeplini angajamentul.** Anumite teme pot solicita aptitudini și cunoștințe de specialitate dincolo de cele pe care practicianul le posedă în mod obișnuit. În astfel de cazuri, practicianul se asigură că acele persoane care desfășoară angajamentul în echipă posedă aptitudinile și cunoștințele necesare.

Convenirea termenilor angajamentului

38. **Practicianul trebuie să convină termenii angajamentului de certificare cu partea care-l angajează.** Ca mijloc de reducere a incertitudinii, se recomandă ca termenii conveniți să fie cuprinși într-o scrisoare de angajament sau altă formă adecvată de contract. În anumite cazuri obiectivul angajamentului, obiectul (tema) și perioada de timp sunt prescrise de o altă parte (părți) decât cea (cele) care a numit practicianul, de exemplu, prin lege. Acolo unde mandatul angajamentului de certificare este legiferat, recunoașterea mandatului legislativ satisface această cerință.
39. Practicianul care, înainte de finalizarea angajamentului este solicitat să modifice angajamentul dintr-unul care oferă un nivel ridicat de asigurare într-unul diferit, va avea în vedere dacă acest lucru este adecvat și nu poate achiesa la o modificare în cazul în care nu există o justificare rezonabilă pentru aceasta.

Controlul calității

40. **Practicianul trebuie să implementeze politici și proceduri privind controlul calității concepute pentru a asigura că toate angajamentele de certificare se desfășoară în conformitate cu standardele aplicabile emise de Federația Internațională a Contabililor.** Politicile și procedurile privind controlul calității se aplică la două niveluri și se referă la politicile și procedurile generale pentru toate angajamentele de certificare și totodată la îndrumarea, supravegherea și verificarea activității delegate personalului implicat într-un angajament de certificare specific. ISA 220 „Controlul calității pentru activitatea de audit” stabilește standardele aplicabile curente.

Planificare și derulare

41. **Practicianul trebuie să planifice și desfășoare un angajament de certificare într-o manieră eficientă pentru a îndeplini obiectivul angajamentului.** Planificarea constă în elaborarea unei strategii generale și a unei abordări detaliate a angajamentului der certificare și ajută la alocarea și supravegherea

corespunzătoare a activității. Iată câteva exemple de aspecte principale care trebuie luate în considerare.

- Obiectivul angajamentului.
- Criteriile ce trebuie utilizate.
- Procesul de desfășurare a angajamentului și surse posibile de probe.
- Raționamente preliminare despre pragul de semnificație și riscul angajamentului.
- Personalul și cerințele de cunoștințe și experiență, inclusiv natura și gradul de implicare a experților.

Planificarea și supravegherea sunt continue de-a lungul angajamentului iar planurile pot avea nevoie de modificări pe măsura derulării angajamentului.

42. **Practicianul trebuie să planifice și să îndeplinească un angajament pentru servicii de certificare cu o atitudine de scepticism profesional.** Practicianul nu trebuie să presupună că partea responsabilă este neonestă dar nici să pornească de la premisa unei onestități de netăgăduit. Scepticismul profesional este o atitudine care presupune o minte susceptibilă și o evaluare critică a probelor. Fără o atitudine de scepticism profesional, practicianul s-ar putea să nu fie conștient de circumstanțe care conduc la suspiciune și ar putea trage concluzii necorespunzătoare din probele obținute.
43. **Practicianul trebuie să cunoască circumstanțele angajamentului suficient pentru a identifica și înțelege evenimentele, tranzacțiile și practicile care pot avea un efect semnificativ asupra temei și angajamentului.** Astfel de cunoștințe sunt folosite de practician la evaluarea criteriilor, riscului angajamentului și la stabilirea naturii, duratei și întinderii procedurilor angajamentului.
44. **Practicianul trebuie să stabilească dacă criteriile sunt adecvate în vederea evaluării temei.** Criteriile pot fi fie *deja stabilite* fie *elaborate în mod expres*. Criteriile deja stabilite sunt cele încorporate în legi, regulamente sau emise de organisme recunoscute de experți care urmează procesul convenit. Criteriile elaborate în mod expres sunt cele identificate pentru scopul angajamentului și care sunt consecvente față de obiectivul angajamentului. Sursa criteriilor va afecta volumul de muncă pe care trebuie să-l presteze practicianul pentru a evalua adecvarea în cazul unui angajament anume. În plus, cei care angajează practicianul și practicianul convin asupra criteriilor. Practicianul poate de asemenea discuta criteriile ce urmează a fi folosite cu partea responsabilă sau utilizatorul vizat.
45. Decizia cu privire la adecvarea criteriilor presupune să se ia în considerare dacă tema este aptă de o evaluare consecventă după astfel de criterii. Caracteristicile pentru stabilirea adecvării criteriilor sunt următoarele:
 - (a) Relevanță: criteriile relevante contribuie la obținerea unor concluzii care satisfac obiectivele angajamentului și au valoare în raport cu îmbunătățirea calității temei, a conținutului său, astfel încât să ajute la luarea deciziei de către utilizatorii vizați;
 - (b) Credibilitate: criteriile credibile au ca rezultat o evaluare consecventă rezonabilă și, acolo unde este relevant, prezentarea temei și concluziilor când sunt utilizate în circumstanțe similare de contabili profesioniști cu calificare similară;

- (c) Neutralitatea: criteriile neutre sunt imparțiale. Criteriile nu sunt neutre dacă determină inducerea în eroare a utilizatorilor raportului prin concluzia practicianului;
 - (d) Inteligibilitate: criteriile inteligibile sunt clare și comprehensive și nu se supun unor interpretări semnificativ diferite; și
 - (e) Exhaustivitate: criteriile exhaustive există atunci când toate criteriile care ar putea afecta concluziile sunt identificate sau elaborate și utilizate.
46. Evaluarea adecvării criteriilor presupune cântărirea importanței fiecărei caracteristici și este o problemă de judecată în lumina obiectivului specific al angajamentului. Indiferent dacă tema este cantitativă sau calitativă, criteriile trebuie să fie adecvate. Pentru aplicarea recomandărilor de la paragraful 45, este recunoscut faptul că deși criteriile adecvate trebuie să posedă toate caracteristicile, probele disponibile pentru a susține o parte din acele caracteristici pentru o anumită temă vor fi mai puțin conclusive. Dacă vreuna din acele caracteristici nu este satisfăcută, criteriile sunt neadecvate. Odată cu conceperea tipurilor de angajament de certificare, este mai puțin probabil să existe criterii deja stabilite și de aceea trebuie concepute criterii în mod expres.
47. De obicei, practicianul consideră ca sunt corespunzătoare criteriile deja stabilite atunci când criteriile sunt consecvente cu obiectivul angajamentului, doar dacă un grup limitat de utilizatori identificabil nu a convenit asupra altor criterii. În astfel de cazuri, raportul practicianului indică faptul că raportul este destinat doar pentru a fi utilizat de utilizatorii identificați. De exemplu, Standardele Internaționale de Contabilitate sunt criterii deja stabilite pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, dar un anumit utilizator poate specifica o bază alternativă de contabilitate care să satisfacă necesitățile de informare specifice ale utilizatorului. Practicianul trebuie să se asigure că criteriile elaborate în mod expres nu au ca rezultat un raport care să inducă în eroare utilizatorii vizați. Practicianul încearcă să obțină de la utilizatorii vizați, cei care-l angajează sau de la partea responsabilă, recunoașterea faptului că criteriile elaborate în mod expres sunt suficiente față de scopurile utilizatorilor vizați. Atunci când nu se poate obține o astfel de recunoaștere, practicianul ia în considerare efectul acesteia asupra naturii și întinderii efortului necesar pentru a fi satisfăcut vis-a-vis de adecvarea criteriilor și asupra informațiilor furnizate despre criteriile din raportul practicianului.
48. **Practicianul trebuie să ia în considerare pragul de semnificație și riscul angajamentului la planificarea și executarea angajamentului de certificare pentru a reduce riscul exprimării unei concluzii inadecvate privind conformitatea temei sub toate aspectele semnificative cu criteriile adecvate.** Atunci când ia în considerare pragul de semnificație, practicianul trebuie să înțeleagă și să evalueze factorii care ar putea influența deciziile utilizatorilor vizați. Pragul de semnificație poate fi avut în vedere în contextul factorilor cantitativi și calitativi, cum ar fi magnitudinea relativă, natura și întinderea efectului acestor factori asupra temei și intereselor exprimate ale utilizatorilor vizați. Evaluarea pragului de semnificație și relativa importanță a factorilor cantitativi și calitativi într-un angajament anume sunt probleme ce țin de raționamentul practicianului.

49. Riscul angajamentului¹ este riscul ca practicianul să exprime o concluzie inadecvată privind conformitatea temei, sub toate aspectele semnificative, cu criteriile adecvate. Practicianul planifică și execută angajamentul astfel încât să reducă la un nivel acceptabil riscul exprimării unei concluzii inadecvate. În general, riscul angajamentului poate fi reprezentat prin următoarele componente:
- (a) Riscul inerent: riscurile asociate cu natura temei;
 - (b) Riscul de control: riscul ca sistemele de control ale părții responsabile asupra temei să nu prevină, sau să detecteze și corecteze în timp util, problemele care ar putea afecta tema; și
 - (c) Riscul de nedetectare: riscul ca procedurile practicianului să nu detecteze probleme semnificative ce ar putea afecta tema.
50. Deși luate în considerare de practician în toate angajamentele, nu toate componentele modelului de risc al angajamentului vor fi semnificative pentru toate angajamentele de certificare. Măsura în care practicianul ia în considerare componentele relevante ale riscului angajamentului va fi afectată de circumstanțele angajamentului, de exemplu natura temei.
51. Riscul angajamentului este influențat de riscurile asociate cu:
- (a) Natura și forma temei;
 - (b) Natura și forma criteriilor aplicate temei;
 - (c) Natura și întinderea procesului utilizat pentru colectarea și evaluarea probelor; și
 - (d) Suficiența și adecvarea probelor disponibile probabil.

Probe

- 52. Practicianul trebuie să obțină suficiente probe adecvate care să stea la baza concluziei.**
53. Conceptele de suficiență și adecvare a probelor sunt interrelaționate și includ luarea în considerare a credibilității probelor. Suficiența este indicatorul cantității probelor obținute iar adecvarea este indicatorul calității acestora, inclusiv relevanța lor față de temă. Decizia dacă au fost sau obținute suficiente probe este influențată de calitatea lor. Calitatea probelor la dispoziția practicianului va fi afectată de natura temei și calitatea criteriilor, precum și de natura și întinderea procedurilor aplicate de practician. Hotărârea privind suficiența și adecvarea probelor este o problemă de raționament profesional.
54. Practicianul colectează și evaluează probele pentru a stabili dacă tema este în conformitate cu criteriile identificate. Credibilitatea probelor este influențată de sursa acestora: internă sau externă și de natura lor: vizuală, documentară sau orală. Deși credibilitatea probelor depinde de circumstanțele individuale, generalizările următoare vor ajuta la evaluarea credibilității probelor:
- (a) Probele din surse externe sunt mai credibile decât cele generat intern;

¹ Pe lângă riscul angajamentului, contabilul profesionist este expus la riscul de afaceri prin pierderi sau prejudicii din litigii, publicitate negativă sau alte evenimente care apar în legătură cu o temă asupra căreia se raportează. Riscul de afaceri nu este parte a riscului angajamentului și nu afectează aplicarea acestui Standard Internațional privind Angajamentele de Certificare.

- (b) Probele generate intern sunt mai credibile atunci când se supun unor controale adecvate la nivelul entității;
 - (c) Probele obținute direct de practician sunt probabil mai credibile decât cele obținute de la entitate; și
 - (d) Probele sub forma documentelor și declarațiilor scrise sunt probabil mai credibile decât declarațiile verbale.
55. Probele sunt mai persuasive atunci când elementele probatoare din diferite surse sau de natură diferită sunt consecvente. În astfel de circumstanțe, practicianul poate obține un grad cumulativ de încredere mai mare decât cel obținut din elemente probatoare considerate individual. Invers, atunci când probele obținute dintr-o sursă sunt consecvente cu cele obținute din altă sursă, practicianul stabilește ce alte proceduri sunt necesare pentru a soluționa inconsecvența.
56. În ce privește obținerea de probe suficiente adecvate, este de regulă mai dificil să se ofere asigurări pe o temă anume care acoperă o perioadă de timp decât pe o temă care acoperă un moment dat. În plus, concluziile furnizate asupra proceselor sunt în general limitate la perioada acoperită de angajament și nu se extind la oferirea de asigurări cu privire la continuitatea procesului în viitor.

Documentație

- 57. Practicianul trebuie să documenteze (transcrie în documente) aspectele care sunt importante pentru furnizarea probelor în vederea susținerii concluziei exprimate în raportul practicianului și pentru furnizarea probelor privind executarea angajamentului de certificare în conformitate cu standardele aplicabile.**
58. Documentația include o evidențiere a punctului de vedere al practicianului asupra tuturor aspectelor semnificative care solicită exercitarea raționamentului profesional, împreună cu concluzia practicianului asupra acestora. În situațiile care implică chestiuni dificile de principiu sau raționament, documentația include faptele relevante care erau cunoscute de practician la momentul la care s-a tras concluzia.
59. Întinderea documentației este o problemă de raționament profesional întrucât nu este nici necesară și nici practică documentarea fiecărui aspect pe care-l are în vedere practicianul. La evaluarea întinderii documentației ce urmează a fi întocmită și păstrată, poate fi util ca practicianul să ia în considerare ceea ce este necesar pentru a ajuta un alt contabil profesionist, care nu are o experiență anterioară în ce privește angajamentul respectiv, să înțeleagă munca efectuată și baza principalelor decizii luate, dar nu aspectele detaliate ale angajamentului. Totuși, chiar și atunci, celălalt contabil profesionist poate fi apt să înțeleagă aspectele detaliate ale angajamentului doar după discutarea lor cu practicianul care a întocmit documentația.

Evenimente ulterioare

60. Practicianul trebuie să ia în considerare efectul evenimentelor ulterioare până la data raportului practicianului. Atunci când practicianul devine conștient de evenimente care afectează în mod semnificativ tema și concluzia practicianului, acesta trebuie să aibă în vedere dacă tema reflectă acele evenimente în mod

corespunzător sau dacă acele evenimente sunt abordate în mod corespunzător în raportul practicianului. Măsura luării în considerare a evenimentelor ulterioare depinde de probabilitatea ca astfel de evenimente să afecteze tema și să afecteze adecvarea concluziilor practicianului. Pentru anumite angajamente de certificare, natura temei poate fi astfel încât luarea în considerare a evenimentelor ulterioare să nu fie relevantă pentru concluzie. De exemplu, atunci când angajamentul este de a furniza o concluzie despre exactitatea unui raport statistic la un moment dat, evenimentele care apar după acel moment, dar înainte de data raportului practicianului, nu pot afecta concluzia.

Utilizarea unui expert

- 61. Atunci când se apelează la un expert pentru colectarea și evaluarea probelor, practicianul și expertul trebuie, în comun, să posede cunoștințe adecvate despre temă și să aibă o competență adecvată în ceea ce privește tema pentru ca practicianul să stabilească dacă s-au obținut suficiente probe adecvate.**
62. Tema și criteriile aferente pentru anumite angajamente de certificare se pot compune dintr-o serie de elemente care solicită cunoștințe și aptitudini specializate în colectarea și evaluarea probelor. În astfel de situații, practicianul poate hotărî să apeleze la persoane din alte discipline profesionale, denumite experți, care au aptitudinile și cunoștințele necesare privind aspectele relevante ale temei sau criteriilor. Acest standard nu oferă îndrumări cu privire la angajamentele în care există o responsabilitate solidară și în care raportarea se face în comun de practician împreună cu unul sau mai mulți experți.
63. Diligența profesională este o virtute profesională necesară pentru toate persoanele, inclusiv experți, implicate într-un angajament de certificare. Persoanele implicate în angajamente de certificare vor avea responsabilități atribuite diferite. Măsura competenței necesare pentru îndeplinirea acestor angajamente va varia în funcție de natura responsabilităților lor. Deși experții nu necesită aceeași competență ca practicianul în executarea tuturor componentelor unui angajament de certificare, practicianul stabilește dacă experții cunosc suficient de bine acest standard pentru a le permite să coreleze munca atribuită lor cu obiectivul angajamentului.
64. Exercițarea diligenței profesionale cere ca toate persoanele implicate într-un angajament de certificare să respecte aceste standarde privind certificarea, inclusiv experții pe probleme care nu sunt contabili profesioniști. Procedurile privind controlul calității adoptate de practician vor aborda responsabilitatea fiecărei persoane care participă la un angajament de certificare de a respecta acest standard în contextul responsabilității lor în cadrul procesului de desfășurare a angajamentului.
- 65. Atunci când un expert este implicat, practicianul trebuie să aibă un grad de implicare în angajament și să înțeleagă aspectele temei pentru care s-a apelat la expertul respectiv, suficient pentru a permite practicianului să accepte responsabilitatea pentru exprimarea unei concluzii asupra temei.** Practicianul ia în considerare măsura în care practicianul se va baza pe activitatea expertului în formularea unei concluzii asupra temei.
66. Practicianul nu trebuie să posede aceleași cunoștințe și aptitudini specializate ca expertul. Totuși, practicianul trebuie să aibă cunoștințe rezonabile pentru a:

- (a) Defini obiectivele activității desemnate expertului și modul în care această activitate se corelează cu obiectivul angajamentului;
 - (b) Considera oportunitatea ipotezelor, metodelor și datelor justificative utilizate de expert; și
 - (c) Considera oportunitatea constatărilor expertului în raport cu obiectivul angajamentului.
67. **Atunci când este implicat un expert, practicianul trebuie să obțină probe suficiente și adecvate în sensul că munca depusă de expert este adecvată pentru scopul angajamentului de certificare.** Practicianul evaluează suficiența și adecvarea probelor oferite de expert prin luarea în considerare și evaluarea:
- (a) Competența profesională, experiența și obiectivitatea expertului;
 - (b) Oportunitatea ipotezelor, metodelor și datelor justificative utilizate de expert; și
 - (c) Oportunitatea și semnificația constatărilor expertului în raport cu obiectivul angajamentului și concluzia asupra temei.

Raportare

68. **Raportul trebuie să exprime o concluzie care transmite un nivel ridicat de asigurare (certificare) despre tema respectivă, pe baza rezultatelor activității depuse. Raportul practicianului trebuie să conțină expresia clară a opiniei practicianului privind tema pe baza criteriilor adecvate identificate și probelor obținute în cursul angajamentului de certificare.** Raportul poate avea diferite forme, cum ar fi forma scrisă (pe suport de hârtie sau electronic), orală sau prin reprezentare simbolică. Cu toate acestea, raportul scris este în general cea mai eficientă formă pentru prezentarea adecvată a detaliilor necesare și probarea concluziilor trase. Formele orală și de altă natură de exprimare a concluziei sunt predispuse la neînțelegeri fără suportul unui raport scris. Din același motiv, practicianul de regulă nu va raporta verbal fără a oferi și un raport scris în formă definitivă.
69. Acest standard nu cere un format standardizat pentru raportarea asupra tuturor angajamentelor de certificare ci mai degrabă identifică informațiile minime necesare a fi incluse în raport. Aceste cerințe minime se pot adapta funcție de circumstanțele specifice ale angajamentului. Pentru anumite angajamente de certificare, practicianul poate alege să adopte o abordare flexibilă folosind un stil narativ (sau „forma lungă”) de raportare în loc de un format standardizat (sau „forma scurtă”). Aceasta va avea ca rezultat existența mai multor rapoarte specifice pentru a facilita comunicarea eficientă a concluziei exprimate către utilizatorul vizat.
70. Forma concluziei ce urmează a fi exprimată de practician este determinată de natura temei și obiectivul convenit al angajamentului și este menită să satisfacă necesitățile utilizatorului vizat al raportului întocmit de practician.

Conținutul raportului

71. **Raportul practicianului trebuie să cuprindă:**

- (a) **Titlul:** un titlu corespunzător ajută la identificarea naturii angajamentului de certificare, natura raportului și la distincția raportului practicianului față de rapoartele emise de alte persoane cum ar fi cele care nu trebuie să respecte aceleași cerințe etice ca practicienii;
- (b) **Destinatarul:** prin destinatar se identifică persoana sau persoanele cărora le este destinat raportul;
- (c) **Descrierea angajamentului și identificarea temei:** descrierea include obiectivul angajamentului, tema și (unde este cazul) perioada de timp acoperită;
- (d) **Declarația de identificare a părții responsabile și descriere a responsabilităților practicianului:** aceasta informează cititorul că partea responsabilă este responsabilă de temă și că rolul practicianului este de a exprima o concluzie asupra temei;
- (e) **Atunci când raportul este cu scop restrâns, identificarea părților cărora le este adresat și scopului pentru care a fost întocmit:** deși practicianul nu poate controla distribuirea raportului, acesta va informa cititorii despre persoana sau persoanele cărora le este adresat raportul și despre scopul său și va aviza cititorii alții decât cei identificați că raportul este conceput doar pentru scopurile specificate;
- (f) **Identificarea standardelor după care se desfășoară angajamentul:** atunci când practicianul îndeplinește un angajament pentru care există standarde specifice, raportul identifică standardele respective. Atunci când astfel de standarde nu există, raportul prevede că angajamentul a fost desfășurat în conformitate cu acest standard. Raportul include o descriere a procesului de desfășurare a angajamentului și identifică natura și întinderea procedurilor aplicate;
- (g) **Identificarea criteriilor:** raportul identifică criteriile față de care a fost evaluată tema astfel ca cititorii să poată înțelege temeiul concluziilor practicianului. Criteriile pot fi fie descrise în raportul practicianului fie se poate face trimitere la ele dacă sunt prevăzute într-o aserțiune întocmită de partea responsabilă sau există dintr-o sursă ușor accesibilă. Dezvăluirea sursei criteriilor și dacă acele criterii sunt sau nu general acceptate în contextul scopului angajamentului și al naturii temei contribuie la înțelegerea concluziilor exprimate;
- (h) **Concluzia practicianului, inclusiv rezervele sau negarea unei concluzii:** raportul informează utilizatorii concluziei practicianului despre tema evaluată după criteriile respective și transmite un nivel ridicat de asigurare exprimat sub forma unei opinii. Acolo unde angajamentul are mai multe obiective, se exprimă o concluzie pentru fiecare obiectiv. Dacă practicianul exprimă rezerve sau refuză exprimarea unei concluzii, raportul conține o descriere clară a tuturor motivelor;
- (i) **Data raportului:** data informează utilizatorii că practicianul a luat în considerare efectul asupra temei al evenimentelor semnificative de care practicianul a devenit conștient până la data respectivă, și
- (j) **Numele firmei sau practicianului și locul emiterii raportului:** numele informează cititorii de persoana fizică sau juridică care-și asumă răspunderea pentru angajament.

72. Practicianul poate extinde raportul astfel încât să includă alte informații și explicații care să nu fie menite a fi rezerve. Alte exemple includ constatările referitoare la anumite aspecte ale angajamentului și recomandările practicianului sau referirile la limitările inerente ale temei. Atunci când are în vedere includerea unor astfel de informații, practicianul evaluează semnificația acelor informații în contextul obiectivului angajamentului. Informațiile suplimentare nu trebuie formulate într-o astfel de manieră încât să afecteze concluzia practicianului. Practicianul ia în considerare utilizarea unor sub-titluri corespunzătoare pentru a identifica secțiunile principale ale raportului ca mijloc de îmbunătățire a comunicării.

Rezerve sau refuzul exprimării unei concluzii

73. Concluzia trebuie să exprime în mod clar circumstanțele în care:

- (a) **Practicianul este de părere că unul, o parte sau toate aspectele privind tema nu sunt conforme cu criteriile identificate;**
- (b) **Aserțiunea întocmită de partea responsabilă este inadecvată în raport cu criteriile identificate; sau**
- (c) **Practicianul nu poate obține suficiente probe pentru a evalua unul sau mai multe aspecte ale conformității temei cu criteriile identificate.**

Atunci când practicianul exprimă o rezervă despre temă, natura și exprimarea acelei rezerve sunt determinate de pragul de semnificație al problemei care a dat naștere rezervei respective, de exemplu, dacă se referă la lipsa de conformitate a unei părți sau a tuturor aspectelor temei cu criteriile (dezacord), sau incapacitatea practicianului de a obține suficiente probe privind o parte sau toate aspectele temei (limitarea sferei angajamentului). Atunci când practicianul exprimă o rezervă sau refuză să exprime o concluzie, raportul dezvăluie toate faptele semnificative și motivele referitoare la rezervă sau refuz.

Data intrării în vigoare

74. Prezentul ISAE intră în vigoare pentru angajamentele de certificare destinate să ofere un grad ridicat de asigurare (certificare) iar raportul este datat la sau după 31 decembrie 2001. Aplicarea mai devreme este încurajată.

Perspectiva Sectorului Public

1. *Comitetul pentru Sectorul Public (PSC) ia în considerare și face uz de normele emise de Comitetul pentru Practici Internaționale de Audit în vederea aplicării lor în sectorul public. „Sectorul public” se referă la autoritățile naționale, autoritățile regionale (statale, provinciale sau teritoriale), autoritățile locale (municipale, orășenești) și entitățile guvernamentale aferente (agenții, boarduri, comisii și întreprinderi).*
2. *Indiferent dacă angajamentul de certificare se desfășoară în sectorul public sau cel privat, principiile de bază rămân aceleași. Cu toate acestea, aplicarea principiilor poate avea nevoie să fie clarificată sau suplimentată pentru a corespunde circumstanțelor din sectorul public și perspectivei jurisdicțiilor*

individuale. Natura aspectelor potențiale pentru clarificare și suplimentare este identificată în „Perspectiva Sectorului Public (PSP)”, inclusă la sfârșitul fiecărui Standard Internațional privind Angajamentele de Certificare (Standard Internațional) când este necesar.

3. *Dacă nu este inclus un PSP la sfârșitul unui Standard Internațional, atunci standardul respectiv este aplicabil sub toate aspectele semnificative unui angajament de certificare din sectorul public.*

Angajamente de certificare din sectorul public – considerente specifice

4. *Contabilii profesioniști numiți pentru a îndeplini un angajament de certificare în sectorul public trebuie să țină cont de cerințele specifice ale regulamentelor, ordonanțelor sau ordinelor miniștrilor relevante, care afectează mandatul sau de orice cerințe speciale. Mandatul și cerințele pot afecta anumite aspecte ale angajamentului de certificare, cum ar fi măsura în care stabilirea pragului de semnificație și forma raportului pot fi stabilite de contabilul profesionist. În particular, legislația și regulamentele de multe ori conțin cerințe privind tema și raportarea anumitor angajamente de certificare din sectorul public.*
5. *Deși standardele privind angajamentele de certificare cu nivel ridicat sunt limitate la contabilii profesioniști din practica publică (practicieni), principiile de bază sunt aplicabile și contabililor profesioniști care îndeplinesc astfel de angajamente din sectorul public, cum ar fi auditorii din sectorul public.*

Tema

6. *Mandatul și cerințele legale care au incidență asupra contabililor profesioniști de multe ori cuprind o gamă largă de obiective și teme. De exemplu, contabilii profesioniști pot fi solicitați să raporteze asupra credibilității și adecvării indicatorilor de performanță incluși în raportul anual al unei entități din sectorul public, referitori la aspecte cum ar fi nivelul de productivitate, calitatea și volumul serviciilor precum și asupra măsurii în care au fost îndeplinite anumite obiective de prestare a serviciilor. În plus, contabilii profesioniști pot fi solicitați să raporteze asupra:*

- *Conformității cu cerințele legislative și autorităților aferente;*
- *Adecvării sistemelor contabil și de control; și*
- *Economiei, eficienței și eficacității programelor, proiectelor și activităților.*

7. *În aceste angajamente, contabilul profesionist poate atesta un raport sau o aserțiune referitoare la temă, sau poate raporta direct evaluarea temei. Contabilii profesioniști pot fi solicitați să raporteze nu doar asupra credibilității unui raport de performanță al unui program guvernamental ci și asupra relevanței indicatorilor de performanță față de obiectivele aceluia program.*

Raportarea

8. *Deseori contabilii profesioniști îndeplinesc un angajament cu raportare directă întrucât partea responsabilă s-ar putea să nu fi întocmit o aserțiune scrisă. Deși rapoartele în general trebuie să conțină elementele descrise în paragraful*

71, astfel de rapoarte sunt de multe ori în formă lungă, descriind detaliat obiectivul angajamentului, criteriile, constatările și concluziile. De asemenea, contabilii profesioniști pot include recomandări în rapoartele lor.

9. *Anumite mandate pot solicita contabililor profesioniști să raporteze situațiile de non-conformitate sau situațiile în care conducerea nu a tratat problemele cu atenția cuvenită față de economie, eficiență și eficacitate. Totuși trebuie admis faptul că acel cadru de lucru prevede ca raportul să conțină o exprimare clară a concluziei profesionistului contabil despre temă.*

Anexa**Relația cu ISA existente**

Diagrama de pe pagina următoare indică relația dintre acest ISAE și ISA și IAPS existente emise de IAPC.

IFAC
Codul de etică

IAPC

Standardul Internațional privind Angajamentele de certificare

Servicii Conexe

Tema
Situatii financiare istorice
Informații financiare
Informații non-financiare
Sisteme și procese
Comportament
Informații financiare

Tipuri de servicii
Audit
Revizuire
Examinare
Proceduri convenite
Elaborare

Standarde

Exemple de standarde viitoare sau declarații ce ar putea fi elaborate:

1. Guvernanța societară
2. Statistică
3. Mediul înconjurător
4. Control intern
5. Guvernanța societară
6. Sistem de gestionare a mediului
7. Guvernanța societară
8. Conformitate
9. Practici privind resursele umane

Căsuțele cu raster reprezintă standardele și declarațiile existente

Raport asupra aspectelor apărute din proiectele de expunere ale Standardului Internațional privind Angajamentele de Certificare

Cronologia

1. În august 1997, IAPC a emis proiectul de expunere „Raportarea asupra credibilității informațiilor”. Această inițiativă a recunoscut cererea în continuă creștere de informații pe o gamă cuprinzătoare de teme pentru satisfacerea necesităților celor care iau decizii și nevoia consecventă atât în sectorul privat cât și în cel public de servicii care îmbunătățesc credibilitatea acelor informații. Proiectul de expunere a introdus conceptul de serie de niveluri de asigurare care ar putea fi date, nivelul de asigurare dintr-un anumit angajament fiind dependent de relația dintre patru variabile.
2. IAPC a avut o susținere puternică pentru proiectul de expunere din 1997. Vasta majoritate a celor care au răspuns au fost de acord cu conceptul de serie de niveluri de asigurare. Cu toate acestea, mulți dintre cei care au răspuns au considerat că aplicarea în practică a conceptului ar putea fi dificilă și că în special ar fi dificil să se asigure că orice raport va transmite nivelul de asigurare cu precizia necesară.
3. Pentru a veni în întâmpinarea preocupărilor exprimate de cei care au răspuns, IAPC a considerat că trebuiau aduse modificări semnificative proiectului de expunere din 1997 și, în consecință, a emis un al doilea proiect de expunere „Angajamente de certificare” în martie 1999. Acesta a păstrat conceptul de serie dar a restrâns nivelurile de asigurare ce pot fi furnizate la două: un nivel ridicat și unul moderat.
4. Perioada de expunere pentru proiectul din 1999 s-a finalizat în iulie 1999 și IAPC a examinat problemele ridicate în răspunsurile respective. Răspunsurile la proiectul din 1999 au continuat să susțină conceptele de bază din document. A existat un acord asupra modului în care conceptele s-ar aplica angajamentelor de certificare menite să ofere un nivel ridicat de asigurare. Totuși, nu a existat un acord similar asupra modului în care conceptele s-ar aplica angajamentelor de certificare menite să ofere un nivel moderat de asigurare. O serie din cei care au răspuns au considerat că modelul nu oferă suficiente instrucțiuni întrucât nu explică adecvat interacțiunea variabilelor și modul în care acestea generează un nivel moderat de asigurare. În plus, nu a existat consens asupra modului în care este cel mai bine comunicat nivelul moderat de asigurare. Au fost identificate două modele alternative pentru nivelul moderat de asigurare: unul bazat pe interacțiunea variabilelor și celălalt bazat pe volumul de muncă.
5. Cei care au răspuns au fost de acord că respectivele concepte s-ar putea aplica angajamentelor de certificare îndeplinite de toți contabilii profesioniști. Totuși, mulți și-au pus întrebarea dacă profesioniștii contabili neafilați în practica publică *ar trebui* să utilizeze vreun standard derivat din acele concepte și dacă o astfel de cerință ar putea fi impusă.
6. În iunie 2000 IAPC a emis Standardul Internațional privind Angajamentele de Certificare (ISAE) luând în considerare observațiile primite la proiectul de expunere din 1999. Având în vedere susținerea de care a beneficiat cadrul general și faptul că a existat un acord asupra cerințelor pentru un angajament de certificare cu nivel ridicat, ISAE furnizează un cadru de lucru pentru toate angajamentele de certificare – atât angajamentele cu nivel moderat de asigurare cât și cele cu nivel ridicat –, conține standarde și oferă instrucțiuni și îndrumări

pentru realizarea angajamentelor menite să ofere un nivel ridicat de asigurare. IAPC a hotărât că standardele și instrucțiunile trebuie să se aplice doar acelor angajamente de certificare îndeplinite de contabilii profesioniști din practica publică dar nu oprește alți profesioniști contabili să aplice ISAE-ul dacă pot să facă acest lucru.

7. Având în vedere lipsa acordului asupra acordului asupra standardelor pentru angajamentele menite să ofere un nivel moderat de asigurare, IAPC a hotărât să nu adopte în acest moment un standard privind angajamentele de certificare cu nivel moderat. Totuși, la elaborarea noilor standarde pentru angajamentele de certificare pe anumite subiecte, IAPC va avea în vedere dacă poate elabora standarde pentru angajamente de certificare cu nivel moderat atunci când consideră oportun.
8. IAPC intenționează să efectueze cercetare cu obiectivul de a identifica determinanții nivelului moderat de asigurare și interacțiunea lor precum și modalitățile în care poate fi exprimat nivelul de asigurare.

Două puncte de vedere privind asigurarea moderată

9. Așa cum s-a menționat la paragraful 4 s-au exprimat două puncte de vedere cu privire la modul în care contabilii profesioniști stabilesc dacă un anumit angajament poate fi realizat pentru a oferi un nivel moderat de asigurare. Acestea sunt punctul de vedere privind interacțiunea variabilelor (așa cum a fost exprimat în proiectele din 1997 și 1999) și punctul de vedere privind volumul de muncă.

Punctul de vedere privind interacțiunea variabilelor

10. Determinarea nivelului de asigurare ce poate fi oferit presupune luarea în considerare a inter-relației dintre:

- (a) Temă

Anumite teme sunt inerent mai pretabile la o evaluare credibilă și susținere cu probe relativ concluzive. În condițiile în care toate celelalte rămân constante, poate fi furnizat un nivel mai ridicat de asigurare despre o temă istorică și cantitativă (de exemplu, situațiile financiare istorice) decât despre o temă mai subiectivă și calitativă (de exemplu, comportamentul etic sau o previziune financiară).

- (b) Criterii

Deși toate criteriile trebuie să fie adecvate, în funcție de natura temei anumite criterii oferă un mijloc de evaluare mai credibilă a temei. Un nivel de asigurare mai scăzut va fi furnizat atunci când criteriile sunt calitative și nu cantitative, de exemplu, criteriile care stau la baza standardelor de conduită etică sunt subiective și calitative.

- (c) Proces

Un determinant major al nivelului de asigurare este natura, durata și întinderea procedurilor adoptate de contabilul profesionist pentru a aduna probele pe baza cărora va trage concluzia. Contabilul profesionist determină natura, durata și întinderea procesului pe care-l va desfășura pentru a realiza obiectivul angajamentului. Cu cât este mai ridicat nivelul de asigurare ce trebuie furnizat cu atât mai cuprinzătoare trebuie să fie procedurile urmate.

(d) Cantitatea și calitatea probelor

Contabilul profesionist va căuta să obțină suficiente probe ca bază pentru furnizarea nivelului de asigurare, prin aplicarea unor proceduri potrivite. Contabilul profesionist evaluează credibilitatea probelor obținute. De regulă, probele aflate la dispoziția contabilului profesionist sunt persuasive și nu concludive. Împreună cu natura și forma temei, criteriile și procedurile, credibilitatea probelor poate avea impact asupra suficienței și adecvării generale a probelor disponibile.

11. Nivelul de asigurare este determinat de natura temei, criteriile precum și de cantitatea și calitatea probelor obținute. Contabilul profesionist folosește raționamentul profesional pentru a determina nivelul potrivit de asigurare luând în considerare inter-relația dintre cele patru variabile. Următoarele două situații ilustrează inter-relația dintre aceste variabile care generează un nivel moderat de asigurare:

(a) Temă pretabilă la evaluare credibilă utilizând criterii obiective

Contabilul profesionist aplică proceduri de natură diferită sau proceduri mai puțin extensive decât într-un audit. Probele care rezultă, deși mai scăzute ca și cantitate sau calitate decât cele necesare în audit, pot fi suficiente pentru a susține un nivel moderat de asigurare.

(b) Evaluare a temei mai puțin credibilă deoarece criteriile adecvate sunt mai puțin obiective

În anumite situații subiectivitatea criteriilor poate face ca evaluarea temei să fie mai puțin credibilă. Aceasta ar putea, indiferent de procedurile aplicate, să aibe ca rezultat incapacitatea de a obține suficiente probe adecvate pentru a susține un nivel ridicat de asigurare. Totuși, contabilul profesionist poate fi apt să planifice și aplice proceduri adecvate pentru a obține probele necesare susținerii unui nivel moderat de asigurare.

12. Pentru a diferenția nivelurile de asigurare descrise mai sus și a ajuta utilizatorii raportului profesionistului contabil să înțeleagă nivelul de asigurare dat, raportul include texte explicative suplimentare care reflectă influența factorilor identificați la paragraful 10 în angajamentul respectiv. Concluzia și textele explicative vor facilita comunicarea cu utilizatorii raportului și va limita posibilitatea ca acești utilizatori să recepționeze un nivel de asigurare dincolo de ceea ce s-a vizat și ceea ce este rezonabil în circumstanțele respective.

Punctul de vedere bazat pe volumul de muncă

13. Nivelul de asigurare oferit de contabilul profesionist este determinat pe baza, în primul rând, a necesităților utilizatorilor (inclusiv a considerentelor legate de cost) și, în al doilea rând de procedurile aplicate în vederea obținerii de probe suficiente. Criteriile și tema sunt privite ca și condiții necesare ale angajamentului. Ambele sunt avute în vedere atunci când se ia hotărârea dacă profesionistul contabil este sau nu apt pentru a accepta angajamentul. Odată ce contabilul profesionist stabilește că tema și criteriile susțin un angajament de certificare, volumul de muncă (natura, durata și întinderea procedurilor) este cel care determină nivelul de asigurare. În consecință, dacă profesionistul contabil consideră că nu este apt să realizeze un angajament de certificare cu nivel ridicat datorită preocupărilor legate de criterii sau temă, el nu va fi apt nici să realizeze un angajament de certificare cu nivel moderat.
14. Criteriile sunt un element atât de esențial într-un angajament de certificare încât trebuie să îndeplinească în mod concludiv toate caracteristicile de adecvare pentru a susține furnizarea unui nivel anume de asigurare. Astfel, criteriile fie au caracteristicile unor criterii adecvate fie nu. De exemplu, nu este posibil ca, criteriile să fie doar într-un anume fel relevante și credibile și, de aceea, dacă nu sunt potrivite pentru un angajament de certificare cu nivel ridicat să fie considerate potrivite pentru un angajament cu nivel moderat de asigurare. Dacă criteriile nu ar fi adecvate în această privință, ele nu ar satisface toate caracteristicile de adecvare definite la paragraful 22 al Standardului Internațional privind Angajamentele de Certificare.
15. Tema unui angajament de certificare trebuie să fie identificabilă, pretabilă la o evaluare consecventă după criterii adecvate și într-o formă care poate fi supusă procedurilor de colectare a probelor în vederea susținerii acelei evaluări. Încă o dată, luarea în considerare a temei este o decizie de acceptare a angajamentului pe care contabilul profesionist o are în vedere atunci când analizează dacă este posibil sau nu să îndeplinească un angajament de certificare fie cu un nivel ridicat fie cu unul moderat de asigurare.
16. Atunci când tema nu este pretabilă la o evaluare consecventă sau atunci când criteriile nu satisfac una sau mai multe caracteristici ale criteriilor adecvate, contabilul profesionist nu poate să îndeplinească un angajament de certificare ca cel definit în ISAE.
17. Întrucât criteriile adecvate și tema sunt decizii privind acceptarea angajamentului, volumul de muncă este cel care determină nivelul de asigurare dat. Raționamentul profesional se va aplica pentru a determina natura, durata și întinderea procedurilor care vor fi urmate într-un anumit angajament. Cu toate acestea, acest model generează un grad ridicat de inconsecvență în aplicarea sa de către diferiți contabili profesioniști în circumstanțe similare și în înțelegerea de către utilizatori a nivelului de asigurare transmis de raport.
18. În raportul contabilului profesionist, pe lângă concluzia care exprimă nivelul de asigurare (fie ridicat fie moderat, în funcție de obiectivul angajamentului), contabilul profesionist ar putea include texte explicative suplimentare privind gradul de precizie al temei, sau limitele sale inerente, pentru a ajuta cititorii raportului să situeze concluzia contabilului profesionist în contextul potrivit. Textele explicative nu reprezintă rezerve ale concluziei auditorului.
19. Modelul este în mod necesar riguros pentru a se asigura că profesioniștii contabili pot trage concluzii consecvente, dat fiind același set de împrejurări, cu

privire la nivelul de asigurare ce poate fi furnizat. În situațiile în care nu au fost puse la punct criterii adecvate, contabilul profesionist nu va putea să îndeplinească un angajament de certificare, dar va putea realiza angajamente cu scop special sau angajamente privind proceduri convenite pentru a satisface nevoile specifice ale utilizatorilor.

Cercetare suplimentară

20. Așa cum s-a menționat în paragraful 8, IAPC cercetează posibilitatea soluționării problemei de mai sus. Cei ce doresc să furnizeze observații pentru a susține această activitate de cercetare o pot face prin secretariatul IFAC.²

² Rezultatele cercetării au fost publicate în iunie 2002. Vezi Studiul 1, “Determinarea și comunicarea altor niveluri de asigurare decât cele ridicate”, ce poate fi găsit pe website-ul IAASB la <http://www.iaasb.org>.