

## STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 120

### CADRUL GENERAL AL STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE AUDIT

#### CUPRINS

|   | Paragrafele |
|---|-------------|
| Introducere   | 1 - 2       |
| Cadrul general de raportare financiară                      | 3           |
| Cadrul general pentru audit financiar și servicii conexe    | 4 - 5       |
| Niveluri de certificare                                     | 6 -10       |
| Audit financiar   | 11-13       |
| Servicii conexe   | 14-18       |
| Asocierea numelui auditorului<br>cu informațiile financiare | 19          |

Standardele Internaționale de Audit (ISA) sunt utilizate la auditarea situațiilor financiare. ISA se utilizează, de asemenea, adaptate conform necesităților, pentru auditarea altor informații și pentru servicii conexe.

ISA conțin 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. 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 ISA, incluzându-se și materialele explicative și celelalte materiale conținute în ISA, și nu doar textul tipărit cu caracter aldine.

În situații excepționale, un auditor financiar poate considera necesară abaterea de la ISA, cu scopul de a realiza mai eficient obiectivul unui audit financiar. Când apar astfel de situații, auditorul financiar trebuie să fie pregătit să justifice această abatere.

ISA trebuie să se aplice doar aspectelor semnificative.

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.

## Introducere

1. Comitetul Internațional pentru Practici de Audit a fost autorizat să emită Standarde Internaționale de Audit (ISA). Scopul acestui document este de a descrie cadrul general în care sunt emise ISA în relație cu serviciile ce pot fi efectuate de către auditorii financiari.
2. Cu excepția cazurilor indicate, pentru a ușura exprimarea, termenul "auditor financiar" este folosit pe tot cuprinsul standardelor, atunci când se descrie atât activitatea de audit financiar, cât și serviciile conexe ce pot fi efectuate. O astfel de referință nu intenționează să sugereze că o persoană care efectuează servicii conexe trebuie să fie auditorul financiar al situațiilor financiare ale unei entități.

## Cadrul general de raportare financiară

3. De obicei, situațiile financiare sunt întocmite și prezentate anual, și sunt destinate nevoilor comune de informare ale unei game largi de utilizatori. Mulți dintre acei utilizatori se bazează pe aceste situații financiare ca fiind principala lor sursă de informații, deoarece nu au posibilitatea să obțină informații suplimentare care să satisfacă nevoile lor informaționale specifice. Astfel, situațiile financiare trebuie să fie întocmite în conformitate cu una sau cu o combinație din următoarele:
  - (a) standarde internaționale de contabilitate;
  - (b) standarde naționale de contabilitate; și
  - (c) un alt cadru general de raportare financiară cu caracter obligatoriu și comprehensiv, care a fost conceput pentru a fi utilizat în raportarea financiară și care este identificat în situațiile financiare.

## Cadrul general pentru audit financiar și servicii conexe

4. Acest cadru general face distincția între activitățile de audit financiar și serviciile conexe. Serviciile conexe cuprind revizuirile, angajamentele privind procedurile convenite și angajamentele de elaborare. Așa cum se arată în diagrama de mai jos, misiunile de audit financiar și revizuirile sunt concepute pentru a da posibilitatea auditorului financiar să furnizeze niveluri înalte și respectiv moderate de certificare, astfel de termeni fiind folosiți pentru indicarea ierarhizării comparative a lor. Angajamentele privind procedurile convenite și misiunile de elaborare nu au rolul de a permite auditorului financiar exprimarea unei asigurări.

|   | Audit financiar                                     | Servicii conexe                                     |  |                                     |
|---|---|---|--|-------------------------------------|
| Natura serviciului                                | Audit   | Revizuire   | Angajament privind proceduri convenite | Angajament de elaborare             |
| Nivel comparativ al asigurării oferite de auditor | Certificare ridicată, dar nu absolută               | Certificare moderată                                | Fără certificare                       | Fără certificare                    |
| Raportul furnizat                                 | Certificare pozitivă asupra aserțiunilor conducerii | Certificare negativă asupra aserțiunilor conducerii | Constatări ale procedurilor            | Identificarea informației compilate |

5. Cadrul general nu se aplică altor servicii efectuate de către auditorii financiari, cum ar fi servicii fiscale, consultanță și îndrumare financiară și contabilă.

#### Niveluri de certificare

6. În contextul acestui cadru general, certificarea se referă la gradul de satisfacere al auditorului față de credibilitatea unei aserțiuni care a fost efectuată de către o parte pentru folosința unei alte părți. Pentru a furniza o astfel de certificare, auditorul evaluează probele colectate ca rezultat al procedurilor aplicate și exprimă o concluzie în legătură cu acestea. Gradul de satisfacere atins și, prin urmare, nivelul de certificare ce poate fi oferit este determinat de procedurile efectuate și de rezultatul acestora.
7. În cadrul unui angajament de audit, auditorul oferă un nivel înalt, dar nu absolut, de certificare conform căreia informația care face obiectul auditului nu conține denaturări semnificative. Această situație este exprimată în mod pozitiv în raportul de audit ca o certificare rezonabilă.
8. În cadrul unui angajament de revizuire, auditorul furnizează un nivel moderat de certificare conform căreia informația care face obiectul revizuirii nu conține denaturări semnificative. Această situație este exprimată sub forma unei asigurări negative.
9. Pentru angajamentele privind procedurile convenite, deoarece auditorul furnizează doar un raport al constatărilor, nu este exprimată nici un fel de

certificare. În schimb, înșiși utilizatorii raportului evaluează procedurile și constatările raportate de către auditor și își formulează propriile concluzii pe baza activității desfășurate de auditor.

10. În cadrul unui angajament de elaborare, cu toate că utilizatorii informației elaborate obțin un avantaj din implicarea contabilului<sup>11</sup>, în raport nu se exprimă nici un fel de certificare.

### **Audit financiar**

11. Obiectivul unui angajament de audit al situațiilor financiare este de a da posibilitatea auditorului să exprime o opinie cu privire la situațiile financiare, dacă acestea sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru identificat de raportare financiară. Expresiile folosite pentru exprimarea opiniei auditorului sunt "oferă o imagine fidelă" sau "prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative", termeni care sunt echivalenți. Un obiectiv similar este urmărit și în cazul auditului informațiilor financiare sau de altă natură întocmite în conformitate cu criteriile adecvate.
12. Pentru formarea opiniei de audit, auditorul obține probe de audit suficiente și adecvate, astfel încât să fie capabil să-și formuleze concluziile pe care să se bazeze respectiva opinie.
13. Opinia auditorului sporește credibilitatea situațiilor financiare, oferind un nivel înalt, dar nu absolut, de certificare. Un nivel de certificare absolut în audit este imposibil de atins datorită unor factori cum ar fi nevoia de aplicare a raționamentului profesional, utilizarea testelor, inerentele limitări ale oricăror sisteme contabile și de control intern, și datorită faptului că, prin natura lor, cele mai multe probe disponibile auditorului sunt mai degrabă persuasive decât conclusive.

### **Servicii conexe**

#### *Angajament de revizuire*

14. Obiectivul unui angajament de revizuire a situațiilor financiare este acela de a da posibilitatea unui auditor<sup>2</sup> să stabilească, pe baza unor proceduri care nu oferă toate probele ce sunt cerute într-un angajament de audit, dacă atenția i-a fost atrasă de vreun indiciu care să-l determine să creadă că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru identificat de raportare financiară. Un obiectiv similar este urmărit și în cazul revizuirii informațiilor financiare sau de altă natură întocmite în conformitate cu criteriile adecvate.
15. Un angajament de revizuire cuprinde proceduri analitice și de investigație care sunt concepute pentru a analiza credibilitatea unei aserțiuni care constituie responsabilitatea unei părți pentru folosința altei părți. Deși un angajament de

<sup>1</sup> Pentru a se face distincție între angajamentele de elaborare și activitățile de audit și alte servicii conexe, a fost utilizat termenul "contabil" (mai degrabă decât "auditor") pentru a se face referire la un contabil profesionist de practică publică.

<sup>2</sup> Așa cum s-a arătat în paragraful 2, termenul auditor este folosit atunci când se vorbește atât despre audit, cât și despre servicii conexe. O asemenea referință nu implică faptul că o persoană care efectuează servicii conexe trebuie să fie în mod necesar și auditorul situațiilor financiare ale entității.

revizuire presupune aplicarea aptitudinilor și a tehnicilor de audit, precum și colectarea de probe, acesta nu implică, în mod obișnuit, o evaluare a sistemelor contabile și de control intern sau teste ale înregistrărilor și ale răspunsurilor la chestionare prin obținerea de probe coroborate ca urmare a unor procese de inspecție, observație, confirmare și calcul, care constituie proceduri efectuate în mod obișnuit pe parcursul unui audit.

16. Cu toate că auditorul încearcă să cunoască toate aspectele semnificative, procedurile unei revizuirii fac atingerea acestui obiectiv mai puțin probabilă decât într-un angajament de audit, astfel că nivelul de certificare furnizat într-un raport de revizuire este proporțional mai mic decât cel oferit de un raport de audit.

#### *Proceduri convenite*

17. Într-un angajament de efectuare a procedurilor convenite, un auditor<sup>3</sup> este angajat să execute acele proceduri ce țin de natura unui audit, asupra cărora auditorul, entitatea și oricare terțe părți îndreptățite au convenit, și să raporteze constatările. Beneficiarii raportului trebuie să-și formuleze propriile concluzii pe baza raportului întocmit de către auditor. Raportul este destinat în mod restrictiv acelor părți care au convenit asupra procedurilor ce trebuie efectuate, deoarece alte părți, care nu cunosc motivele pentru care au fost efectuate procedurile, pot interpreta în mod greșit rezultatele.

#### *Angajamente de elaborare*

18. Într-un angajament de elaborare, contabilul<sup>4</sup> este angajat să folosească expertiza contabilă în locul expertizei de audit pentru ca aceasta să ducă la colectarea, clasificarea și sintetizarea de informații financiare. Acest lucru presupune, în mod obișnuit, condensarea datelor detaliate într-o formă inteligibilă și ușor manevrabilă, fără a exista cerința de a testa aserțiunile conducerii care stau la baza acelor informații. Procedurile întreprinse nu sunt concepute și nu dau posibilitatea contabilului să exprime nici un fel de certificare asupra informațiilor financiare. Totuși, utilizatorii informațiilor financiare elaborate obțin unele avantaje ca rezultat al implicării contabilului, deoarece serviciul a fost efectuat cu diligența și competența profesională cuvenite.

#### **Asocierea numelui auditorului cu informațiile financiare**

19. Numele unui auditor<sup>5</sup> este asociat cu informațiile financiare, atunci când acesta atașează un raport la acele informații sau este de acord cu folosirea numelui său într-o relație profesională. Dacă numele auditorului nu este asociat în acest fel, atunci terțele părți pot presupune că auditorul nu își asumă nici un fel de responsabilitate. Dacă auditorul află că o entitate folosește în mod inadecvat

<sup>3</sup> Vezi nota de subsol 2

<sup>4</sup> Vezi nota de subsol 1

<sup>5</sup> Aceasta include un contabil angajat în efectuarea angajamentelor de elaborare.

numele său în asociere cu informațiile financiare, acesta trebuie să ceară conducerii entității respective să înceteze să mai facă acest lucru și să ia în considerare ce măsuri trebuie să întreprindă în continuare, dacă este cazul, cum ar fi informarea oricăror terți utilizatori de informații financiare cu privire la utilizarea inadecvată numelui auditorului în asociere cu informațiile. De asemenea, auditorul poate considera ca necesară întreprinderea altor acțiuni, de exemplu, de a cere asistență juridică.

### **Perspectiva sectorului public**

1. *Comitetul pentru Sectorul Public (PSC) emite norme ce au ca scop dezvoltarea și armonizarea practicilor de raportare financiară, de contabilizare și de audit în sectorul public. "Sectorul public" se referă la autorități naționale, autorități regionale (statale, ale provinciilor, teritoriale), autorități locale (municipale, orașenești) și la entități din sectorul de stat (agenții, consilii, comisii și întreprinderi). PSC ia în considerare și face uz de normele emise de către Comitetul Internațional al Practicilor de Audit în măsura în care acestea sunt aplicabile în sectorul public.*
2. *Autoritățile, întreprinderile de stat și alte entități non-profit din sectorul public întocmesc în mod obișnuit situații financiare care reflectă poziția lor financiară (sau aspecte ale acesteia), rezultatele din exploatare și fluxurile de numerar, pentru uzul legislatorilor, al departamentelor guvernamentale, al investitorilor străini, al angajaților, al creditorilor, al publicului și al altor utilizatori. Auditul unor astfel de situații financiare poate fi responsabilitatea unei Instituții Supreme de Audit, al altor organisme desemnate prin statut sau a auditorilor practicieni.*
3. *Ori de câte ori trebuie exprimată o opinie de audit asupra unor situații financiare, se vor aplica aceleași principii de audit, indiferent de natura entității, deoarece utilizatorii unor astfel de situații financiare trebuie să beneficieze de aceeași calitate a auditului. Având în vedere că ISA stabilesc principiile de bază ale auditului, precum și procedurile și practicile conexe fundamentale, acestea se aplică în auditul situațiilor financiare al instituțiilor statului și al altor entități din sectorul public. Totuși, aplicarea unor anumite ISA poate necesita unele clarificări sau completări pentru a corespunde mai bine circumstanțelor sectorului public și perspectivei jurisdicțiilor individuale, în special dacă acestea se referă la auditarea situațiilor financiare ale instituțiilor statului și ale altor entități non-profit din sectorul public. Natura potențialelor aspecte ce trebuie clarificate sau completate este identificată în capitolul "Perspectiva sectorului public (PSP)", inclus la sfârșitul fiecărui ISA.*
4. *Situațiile financiare ale instituțiilor statului, ale întreprinderilor din sectorul public și ale altor entități non-profit din sectorul public pot include informații care diferă de, sau completează informațiile conținute în situațiile financiare ale entităților din sectorul privat (de exemplu, comparații ale cheltuielilor efectuate pe o perioadă cu limitele stabilite prin legislație). În asemenea împrejurări pot fi necesare modificări corespunzătoare în ceea ce privește natura, durata și întinderea procedurilor de audit și a raportului auditorului.*
5. *Mai mult decât atât, instituțiile statului și entitățile non-profit din sectorul public, la fel ca și unele întreprinderi din sectorul de stat, sunt obligate să îndeplinească funcția de prestator de servicii, precum și obiectivele lor*

*financiare. Pentru asemenea entități este puțin probabil să se realizeze o raportare adecvată în situațiile financiare a tuturor aspectelor ce privesc performanța entității. În consecință, acestor entități din sectorul public li se poate cere să includă în raportul lor anual alți indicatori de performanță legați de aspecte cum ar fi nivelul productivității, calitatea și volumul serviciilor prestate și măsura în care au fost îndeplinite obiective particulare referitoare la serviciile prestate. Perspectivele PSP incluse în ISA nu se aplică la auditul unor astfel de informații.*

6. *În plus, auditorilor entităților din sectorul public li se poate cere să raporteze cu privire la:*
  - (a) conformitatea cu cerințele legislative și de reglementare și cu autoritățile aferente;*
  - (b) gradul de adecvare a sistemelor contabile și de control intern; și*
  - (c) economicitatea, eficiența și productivitatea programelor, proiectelor și activităților.*

*De asemenea, PSP nu se aplică unor astfel de rapoarte.*

7. *Dacă la sfârșitul unui ISA nu este adăugat nici un PSP, atunci acel ISA este aplicabil sub toate aspectele semnificative în auditul situațiilor financiare în sectorul public.*