

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 200

OBIECTIVE ȘI PRINCIPII GENERALE CARE GUVERNEAZĂ UN ANGAJAMENT DE AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

CUPRINS

Paragrafele

Introducere	1
Obiectivul unui angajament de audit	2-3
Principiile generale ale unui angajament de audit	4-6
Sfera unui angajament de audit	7
Certificarea rezonabilă	8-12
Riscul de audit și pragul de semnificație	13-23
Responsabilitatea pentru situațiile financiare	24
Data intrării în vigoare	25

Standardul existent „Obiective și principii generale care guvernează un angajament de audit al situațiilor financiare” a fost renumerotat ca ISA 200A. ISA 200A rămâne în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor care încep înainte de 15 decembrie 2004.

Standardele Internaționale de Audit (ISA) sunt utilizate, după caz, în angajamentele de audit sau de revizuire a informațiilor financiare istorice.

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, inclusiv anexe. 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, ca 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 literă îngroșată.

Natura ISA cere auditorilor să exercite raționamentului profesional atunci când aplică standardele. În circumstanțe excepționale, un auditor poate considera ca fiind necesară abaterea de la un principiu fundamental sau o procedură esențială a unui ISA, cu scopul de a realiza mai eficient obiectivul unui audit. Când apar astfel de situații, auditorul trebuie să fie pregătit să justifice această abatere.

Orice limitare a aplicabilității unui ISA specific este menționată în mod clar în acel ISA.

În circumstanțele în care principiile fundamentale, procedurile esențiale sau recomandările conținute de un ISA nu sunt aplicabile într-un mediu specific sectorului public, sau atunci când recomandări suplimentare sunt adecvate pentru un astfel de mediu, Comitetul pentru Sectorul Public al Federației Internaționale a Contabililor menționează acest lucru într-o Perspectivă a Sectorului Public, la sfârșitul aceluși ISA. Când nu este adăugată nici o PSP, ISA se aplică întocmai angajamentelor din sectorul public.

Introducere

- Scopul acestui Standard Internațional de Audit (ISA) este să stabilească standarde și să furnizeze recomandări cu privire la obiectivul și principiile generale care guvernează un angajament de audit al situațiilor financiare. Acest ISA trebuie studiat împreună cu ISA 120 "Cadrul general al Standardelor Internaționale de Audit".

Obiectivul unui angajament de audit

- 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 aplicabil 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.
- Cu toate că opinia auditorului sporește credibilitatea situațiilor financiare, utilizatorul nu trebuie să considere opinia de audit drept o garanție a viabilității viitoare a entității sau a eficienței ori productivității cu care managementul a condus activitățile entității.

Principiile generale ale unui angajament de audit

4. **Auditorul trebuie să acționeze în conformitate cu "Codul de etică pentru profesioniștii contabili", emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC).** Principiile etice care guvernează responsabilitățile profesionale ale auditorului sunt:
- (a) Independența;
 - (b) Integritatea;
 - (c) Obiectivitatea;
 - (d) Competența profesională și diligența cuvenită;
 - (e) Confidențialitatea;
 - (f) Conduita profesională; și
 - (g) Standardele tehnice.
5. **Auditorul trebuie să desfășoare un angajament de audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA).** Acestea conțin principii de bază și proceduri esențiale, împreună cu recomandări aferente, sub forma materialelor explicative și a altor materiale.
6. **Auditorul trebuie să planifice și să desfășoare un angajament de audit cu o atitudine de scepticism profesional, admitând că pot exista împrejurări în care situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ.** O atitudine de scepticism profesional înseamnă că auditorul realizează o evaluare critică, în mod circumspect, a validității unei probe de audit obținute și este atent la acele probe de audit care contrazic sau pun la îndoială credibilitatea documentelor sau a declarațiilor conducerii. De exemplu, o atitudine de scepticism profesional este necesară pe parcursul unui proces de audit pentru ca auditorul să reducă riscul eludării circumstanțelor suspicioase, al generalizării excesive în momentul conturării concluziilor desprinse din observațiile de audit, precum și riscul utilizării unor premise greșite la determinarea naturii, duratei și întinderii procedurilor de audit și la evaluarea rezultatelor acestora. În planificarea și desfășurarea unui angajament de audit, auditorul nu trebuie să presupună că managementul este lipsit de onestitate, dar nici să plece de la premisa unei onestități incontestabile. În consecință, declarațiile din partea conducerii nu trebuie să substituie obținerea de probe de audit suficiente și adecvate care să dea posibilitatea conturării concluziilor rezonabile pe care să se fundamenteze opinia de audit.

Sfera unui angajament de audit

7. Expresia "sfera unui angajament de audit" se referă la procedurile de audit presupuse a fi necesare în circumstanțele respective pentru a realiza obiectivul auditului. **Procedurile de audit cerute pentru desfășurarea unui angajament de audit în conformitate cu ISA trebuie să fie determinate de către auditor, luând în considerare cerințele ISA, ale organismelor profesionale relevante, cerințele legislative și de reglementare și, acolo unde este adecvat, cerințele prevăzute în termenii angajamentului de audit și cerințele de raportare.**

Certificarea rezonabilă

8. În conformitate cu ISA, un audit este destinat să ofere o certificare rezonabilă că situațiile financiare, considerate în totalitatea lor, nu conțin denaturări semnificative. Certificarea rezonabilă este un concept legat de cumularea probelor de audit necesare pentru ca auditorul să concluzioneze că nu există denaturări semnificative în situațiile financiare considerate în totalitatea lor. Certificarea rezonabilă se referă la întregul procesul de audit.
9. Un auditor nu poate obține o certificare rezonabilă deoarece există limitări inerente într-un angajament de audit, care afectează capacitatea auditorului de a detecta denaturări semnificative. Aceste limitări sunt cauzate de factori ca:
- Utilizarea testelor.
 - Limitările inerente ale controlului intern (de exemplu, posibilitatea ignorării acestuia de către conducere și a existenței unor înțelegeri secrete).
 - Faptul că majoritatea probelor de audit sunt persuasive, mai degrabă decât conclusive.
10. De asemenea, activitatea desfășurată de auditor în scopul formării unei opinii se bazează și pe raționament profesional, în special în ceea ce privește:
- (a) strângerea probelor de audit, de exemplu, în decidera naturii, duratei și a întinderii procedurilor de audit; și
 - (b) conturarea unor concluzii bazate pe probele de audit strânse, de exemplu, evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor făcute de conducere la întocmirea situațiilor financiare.

11. În plus, alte limitări pot afecta persuasiunea probelor de audit disponibile pentru a trage concluzii cu privire la anumite aserțiuni¹ (de exemplu, tranzacții între părțile afiliate). În aceste cazuri, anumite ISA identifică proceduri specifice care, datorită naturii aserțiunilor particulare, vor oferi probe de audit suficiente și adecvate în cazurile în care nu există:
 - (a) circumstanțe neobișnuite care sporesc riscul apariției denaturărilor semnificative, în afara celor care sunt estimate să apară în mod obișnuit; sau
 - (b) nici un indiciu că a avut loc o denaturare semnificativă.
12. În consecință, datorită factorilor descriși mai sus, un angajament de audit nu constituie o garanție că situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

Riscul de audit și pragul de semnificație

13. Entitățile urmăresc strategii prin care să își realizeze obiectivele și, în funcție de natura operațiunilor și a sectorului de activitate, de mediul de reglementare în care funcționează și de dimensiunea și complexitatea lor, se confruntă cu o varietate de riscuri ale activității.² Conducerea este responsabilă cu identificarea unor astfel de riscuri și cu tratarea lor. Cu toate acestea, nu toate riscurile sunt asociate cu întocmirea situațiilor financiare. Auditorul este preocupat, în cele din urmă, doar de acele riscuri care pot avea un efect asupra situațiilor financiare.
14. Auditorul obține și evaluează probele de audit pentru a obține o certificare rezonabilă cu privire la situațiile financiare, mai exact dacă acestea oferă o imagine fidelă (sau prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative) în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară. Conceptul de certificare rezonabilă admite că există un risc ca opinia de audit să fie necorespunzătoare. Riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit necorespunzătoare atunci când situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ este cunoscut ca „risc de audit”.³
15. **Auditorul trebuie să planifice și să desfășoare angajamentul de audit astfel încât să reducă riscul de audit până la un nivel acceptabil de scăzut care să fie consecvent cu obiectivul unui audit.** Auditorul reduce riscul de audit prin crearea și efectuarea unor proceduri de audit prin care să obțină probe de audit suficiente și adecvate, pentru a fi capabil să contureze concluzii rezonabile pe care să fundamenteze o opinie de audit. Certificarea rezonabilă este obținută atunci când auditorul a redus riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut.
16. Riscul de audit este o funcție a riscului unor denaturări semnificative în situațiile financiare (sau, mai simplu, „riscul unor denaturări semnificative”) (mai exact, riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ înainte de procesul de audit) și a riscului ca auditorul să nu detecteze o astfel de denaturare („risc de nedetectare”). Auditorul desfășoară proceduri de audit pentru a evalua riscul unor denaturări semnificative și caută să limiteze riscul de nedetectare prin desfășurarea unor proceduri de audit suplimentare bazate pe respectiva evaluare (vezi ISA 315, „Înțelegerea entității și a mediului acesteia și evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative” și ISA 330, „Procedurile auditorului ca răspuns la riscurile evaluate”). Procesul de audit presupune exercitarea raționamentului profesional în pregătirea abordării de audit, prin concentrarea atenției asupra a ceea ce nu ar putea ieși bine (mai exact, care sunt posibilele denaturări care pot apărea) la nivelul aserțiunilor (vezi ISA 500, „Probe de audit”), și în desfășurarea procedurilor de audit ca răspuns la riscurile evaluate, în scopul obținerii de probe de audit suficiente și adecvate.
17. Auditorul este preocupat de denaturările semnificative și nu este responsabil cu detectarea denaturărilor care nu sunt semnificative pentru situațiile financiare considerate ca întreg. Auditorul este cel care consideră dacă efectul denaturărilor necorectate identificate, atât individual cât și cumulativ, este semnificativ pentru situațiile financiare luate ca întreg. Pragul de semnificație și riscul de audit sunt corelate (vezi ISA 320, „Pragul de semnificație în audit”). Pentru pregătirea procedurilor de audit care să determine dacă există denaturări care sunt semnificative pentru situațiile financiare luate ca întreg, auditorul ia în considerare riscul unor denaturări semnificative la două niveluri: nivelul situațiilor financiare generale și corelat cu clase de tranzacții, solduri ale unor conturi și prezentări de informații împreună cu aserțiunile aferente⁴.
18. Auditorul ia în considerare riscul unor denaturări semnificative la nivelul situațiilor financiare generale, care se referă la riscurile unor denaturări semnificative care sunt legate în totalitate de situațiile financiare luate ca întreg și afectează în mod potențial multe aserțiuni. Riscurile de această natură au legătură adesea cu mediul de control al entității (deși aceste riscuri pot fi corelate și cu alți factori, cum ar fi condiții economice regresive) și nu sunt riscuri care să se poată

¹ Paragrafele 15-18 din ISA 500 „Probe de audit” iau în discuție utilizarea aserțiunilor în obținerea probelor de audit.

² Paragrafele 30-34 din ISA 315 „Înțelegerea entității și a mediului acesteia și evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative”, ia în discuție conceptul de riscuri ale activității și modul în care acestea sunt asociate cu riscurile de apariție a denaturărilor semnificative.

³ Definiția riscului de audit nu include riscul ca un auditor să poată exprima în mod eronat o opinie conform căreia situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.

⁴ ISA 315, „Înțelegerea entității și a mediului acesteia și evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative” furnizează recomandări suplimentare cu privire la cerința auditorului de a evalua riscurile unor denaturări semnificative la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor.

identifica neapărat cu aserțiuni specifice la nivelul claselor de tranzacții, al soldului unui cont sau al prezentărilor de informații. Mai degrabă, acest risc general reprezintă circumstanțe care cresc riscul posibilității existenței unor denaturări semnificative în orice număr de aserțiuni diferite, de exemplu, prin ignorarea de către conducere a controalelor interne. Astfel de riscuri pot avea o relevanță specială pentru considerarea de către auditor a riscului unor denaturări semnificative generate din fraudă. Răspunsul auditorului la riscul evaluat al unor denaturări semnificative la nivelul situațiilor financiare generale include: luarea în considerare a cunoștințelor, aptitudinilor și capacității personalului însărcinat cu responsabilități semnificative în cadrul angajamentului, inclusiv necesitatea implicării experților; nivelurile corespunzătoare de supraveghere; și dacă există evenimente sau condiții care pot pune la îndoială, în mod semnificativ, capacitatea entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității.

19. Auditorul ia în considerare, de asemenea, riscul unor denaturări semnificative la nivelul clasei de tranzacții, al soldului unui cont și al prezentărilor de informații, deoarece o astfel de considerare ajută direct la determinarea naturii, duratei și întinderii procedurilor de audit suplimentare la nivelul aserțiunii.⁵ Auditorul caută să obțină probe de audit suficiente și adecvate la nivelul clasei de tranzacții, al soldului unui cont și al prezentărilor de informații într-o manieră care să permită auditorului, în momentul finalizării unui angajament de audit, să exprime o opinie asupra situațiilor financiare luate ca întreg, la un nivel acceptabil de scăzut al riscului de audit. Pentru a atinge acest obiectiv, auditorii utilizează abordări variate.⁶
20. Discuția purtată în paragrafele următoare oferă o explicație a componentelor riscului de audit. Riscul unor denaturări semnificative la nivelul aserțiunii constă în două componente, după cum urmează:
- „Riscul inerent” este posibilitatea ca o aserțiune să comporte o denaturare ce poate fi semnificativă, fie individual, fie cumulată cu alte denaturări, presupunând că nu există controale aferente. Riscul unei astfel de denaturări este mai mare pentru unele aserțiuni și clase aferente de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații, decât pentru altele. De exemplu, este mai probabil să fie denaturate calculele complexe decât cele simple. Conturile care constau în sume derivate din estimări contabile ce sunt supuse unui grad semnificativ de incertitudine în ceea ce privește evaluarea creează riscuri mai mari decât conturile care constau în date factice, obținute în urma unor procese relativ de rutină. Împrejurările externe care dau naștere la riscuri asociate activității pot influența, de asemenea, riscul inerent. De exemplu, progresele tehnologice ar putea face ca un anumit produs să fie uzat moral, crescând, astfel, posibilitatea ca stocurile să fie supraevaluate. Pe lângă acele circumstanțe care sunt neobișnuite pentru o aserțiune specifică, riscul inerent asociat unei astfel de aserțiuni poate fi influențat de factori existenți în entitate sau în mediul în care activează aceasta și care au legătură cu o parte sau totalitatea claselor de tranzacții, cu soldurile unor conturi sau cu prezentările de informații. Aceștia din urmă includ, de exemplu, lipsa unui capital circulant suficient pentru continuarea operațiunilor sau un sector de activitate în declin caracterizat prin existența unui număr mare de falimente.
 - „Riscul de control” este riscul ca o denaturare care poate să apară într-o aserțiune și care poate fi semnificativă, fie în cazul în care este izolată, fie cumulată cu alte denaturări, să nu fie prevenită, detectată și corectată la timp de sistemul de control intern al entității. Acest risc este o funcție a eficienței proiectării și operării sistemului de control intern în atingerea acelor obiective ale entității care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității. Un anumit risc de control va exista întotdeauna datorită limitărilor inerente ale sistemului de control intern.
21. Riscul inerent și riscul de control sunt riscuri care aparțin entității; ele există independent de procesul de audit al situațiilor financiare. Auditorului i se cere să evalueze riscul unor denaturări semnificative la nivelul aserțiunii ca bază pentru proceduri de audit suplimentare, deși acea evaluare este mai degrabă o chestiune de raționament decât o măsurare precisă a riscului. Atunci când evaluarea auditorului cu privire la riscul unor denaturări semnificative include o anticipare a eficienței operaționale a controalelor, auditorul desfășoară teste de control care să susțină evaluarea riscului. ISA, în mod normal, nu se referă separat la riscul inerent și riscul de control, ci mai degrabă la o evaluare combinată a „riscului unei denaturări semnificative”. Deși ISA descrie în mod obișnuit o evaluare combinată a riscului unei denaturări semnificative, auditorul poate face o evaluare separată sau combinată a riscului inerent și de control în funcție de tehnicile și metodologiile de audit preferate și de considerentele practice. Evaluarea riscului unei denaturări semnificative poate fi exprimată în termeni cantitativi, cum ar fi în procente, sau în termeni necantitativi. În oricare caz, nevoia auditorului de a realiza evaluări adecvate ale riscului este mai importantă decât abordările diferite prin care acestea sunt făcute.

⁵ ISA 330, „Procedurile auditorului ca răspuns la riscurile evaluate” furnizează recomandări adiționale cu privire la cerința auditorului de a pregăti și desfășura proceduri de audit suplimentare la nivelul aserțiunii, ca răspuns la riscurile evaluate.

⁶ Auditorul se poate folosi de un model care exprimă, în termeni matematici, relația generală dintre componentele riscului de audit, pentru a ajunge la un nivel adecvat al riscului de nedetectare. Unii auditori găsesc un astfel de model ca fiind util, atunci când planifică procedurile de audit, pentru a atinge un nivel dorit al riscului de audit, deși utilizarea unui asemenea model nu elimină raționamentul inerent din procesul de audit.

22. „Riscul de nedetectare” este riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare care există într-o aserțiune și care poate fi semnificativă, fie în cazul în care este izolată, fie cumulată cu alte denaturări. Riscul de nedetectare este o funcție a eficienței unei proceduri de audit și a aplicării acesteia de către auditor. Riscul de nedetectare nu poate fi redus până la zero datorită faptului că auditorul nu examinează, de regulă, totalitatea unei clase de tranzacții, de solduri ale unor conturi și de prezentări de informații și datorită altor factori. Astfel de alți factori includ posibilitatea ca un auditor să selecteze o procedură de audit necorespunzătoare, să aplice în mod eronat o procedură de audit adecvată sau să interpreteze denaturat rezultatele de audit. Problemele ridicate de acești alți factori pot fi rezolvate printr-o planificare corespunzătoare, o repartizare corectă a personalului în echipa implicată în angajamentul de audit, prin aplicarea scepticismului profesional și prin supravegherea și revizuirea muncii de audit depuse.
23. Riscul de nedetectare este asociat naturii, duratei și întinderii procedurilor auditorului care sunt determinate de acesta în scopul reducerii riscului de audit până la un nivel acceptabil de scăzut. Pentru un nivel dat al riscului de audit, nivelul acceptabil al riscului de nedetectare presupune o relație inversă față de evaluarea riscului unei denaturări semnificative la nivelul aserțiunii. Cu cât auditorul crede că există un risc mai mare al unei denaturări semnificative, cu atât mai mic este riscul de nedetectare care poate fi acceptat. Invers, cu cât auditorul crede că există un risc mai mic al unei denaturări semnificative, cu atât mai mare este riscul de nedetectare care poate fi acceptat

Responsabilitatea pentru situațiile financiare

24. În timp ce auditorul este responsabil pentru formarea și exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare, responsabilitatea pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară revine conducerii entității, sub supravegherea acelor persoane însărcinate cu guvernanta.⁷ Auditul situațiilor financiare nu degrevează conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernanta de responsabilitățile ce le revin.

Data intrării în vigoare

25. Acest ISA intră în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor cu începere de la 15 decembrie 2004.

⁷ Structurile de guvernanta variază de la o țară la alta, reflectând particularitățile culturale și juridice. Prin urmare, respectivele responsabilități ce revin conducerii și persoanelor însărcinate cu guvernanta variază în funcție de responsabilitățile legale existente în anumite jurisdicții.