

## STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 240

### RESPONSABILITATEA AUDITORULUI DE A LUA ÎN CONSIDERARE FRAUDA ȘI EROAREA ÎNTR-UN ANGAJAMENT DE AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

#### CUPRINS

	Paragrafe
Introducere.....	1-2
Frauda, eroarea și caracteristicile acestora.....	3-9
Responsabilitatea celor însărcinați cu guvernanta și a conducerii.....	10-12
Responsabilitatea auditorului.....	13-41
Proceduri utilizate în cazul în care circumstanțele indică apariția unei posibile denaturări.....	42-45
Considerarea dacă o denaturare identificată poate constitui un indiciu de fraudă.....	46-47
Evaluarea și natura denaturărilor și efectul acestora asupra raportului auditorului .....	48
Documentația.....	49-50
Declarațiile conducerii.....	51-55
Comunicarea .....	56-68
Incapacitatea auditorului de a finaliza angajamentul.....	69-75
Data intrării în vigoare.....	76
Anexa 1: Exemple de factori de risc asociați denaturărilor rezultate din fraudă	
Anexa 2: Exemple de modificări ale procedurilor ca răspuns la evaluarea factorilor ce duc la apariția riscului de fraudă, în conformitate cu paragrafele 39-41	
Anexa 3: Exemple de circumstanțe care indică posibilitatea de fraude sau erori	

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

ISA 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. 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. Scopul prezentului Standard Internațional de Audit (ISA) este de a stabili regulii și de a furniza recomandări cu privire la responsabilitatea auditorilor de a avea în vedere fraudele și erorile într-un angajament de audit al situațiilor financiare. Deși acest ISA se concentrează asupra responsabilităților auditorilor cu privire la fraude și erori, responsabilitatea primară pentru prevenirea și detectarea fraudelor și a erorilor revine atât celor însărcinați cu guvernanta, cât și conducerii unei entități.
2. **În procesul de planificare și efectuare a procedurilor de audit, precum și la evaluarea și raportarea rezultatelor auditului, auditorul trebuie să ia în considerare riscul apariției unor denaturări semnificative în situațiile financiare, ca rezultat al unor fraude sau erori.**

## Frauda, eroarea și caracteristicile acestora

3. Denaturările din situațiile financiare pot apărea din fraude sau erori. Termenul „eroare” se referă la o denaturare neintenționată apărută în situațiile financiare, inclusiv omiterea unei sume sau a unei prezentări, cum ar fi:
  - O greșeală apărută în colectarea sau procesarea datelor pe baza cărora se întocmesc situațiile financiare.
  - O estimare contabilă incorectă apărută din trecerea cu vederea sau interpretarea greșită a faptelor.
  - O greșeală în aplicarea politicilor contabile referitoare la evaluare, recunoaștere, clasificare, prezentare sau descriere de informații.
4. Termenul „fraudă” se referă la o acțiune cu caracter intenționat întreprinsă de una sau mai multe persoane din rândul conducerii, al celor însărcinați cu guvernanta, al salariaților sau terților, acțiune care implică utilizarea înșelăciunii în scopul obținerii unui avantaj injust sau ilegal. Deși fraudă este un concept juridic vast, auditorul este preocupat de acțiunile frauduloase care cauzează o denaturare semnificativă în situațiile financiare. Este posibil ca denaturarea situațiilor financiare să nu fie obiectul unor fraude. Auditorii nu stabilesc din punct de vedere legal dacă fraudă a apărut sau nu. Frauda care implică unul sau mai mulți membri din conducere sau din structura însărcinată cu guvernanta este denumită „fraudă managerială”; fraudă care implică numai angajații unei entități este denumită „fraudă cu asocierea angajaților”. În oricare din cele două cazuri, pot exista asocieri cu terțe părți din afara entității în vederea săvârșirii fraudelor.
5. Atunci când auditorul ia în considerare fraudă, există două tipuri de denaturări intenționate care sunt relevante – denaturări apărute în urma raportării financiare frauduloase și denaturări apărute din delapidarea activelor.
6. Raportarea financiară frauduloasă presupune denaturări sau omisiuni intenționate ale valorilor sau prezentărilor de informații în situațiile financiare, în scopul inducerii în eroare a utilizatorilor. Raportarea financiară frauduloasă poate implica:
  - Fapte de înșelăciune, cum ar fi manipularea, falsificarea sau modificarea înregistrărilor contabile sau a documentelor justificatoare pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare.
  - Interpretarea eronată sau omiterea intenționată a evenimentelor, tranzacțiilor sau altor informații semnificative în situațiile financiare.
  - Aplicarea greșită în mod intenționat a politicilor contabile aferente evaluării, recunoașterii, clasificării, prezentării sau descrierii de informații.

7. Delapidarea activelor presupune furtul activelor unei entități. Delapidarea activelor poate fi realizată printr-o varietate de modalități (incluzând chitanțe frauduloase, furt de active fizice sau necorporale sau determinarea unei entități să efectueze o plată pentru bunuri și servicii nerecepționate). Delapidarea este adesea însoțită de înregistrări sau documente false ori care induc în eroare, cu scopul de a tăinui lipsa activelor.
8. Frauda presupune motivația de a săvârși o fraudă și oportunitatea evidentă de a face astfel. Indivizii pot fi motivați să delapideze active deoarece, de exemplu, au tendința de a cheltui mai mult decât își pot permite. Raportarea financiară frauduloasă poate fi comisă deoarece conducerea este supusă presiunilor, din exteriorul sau interiorul entității, de a atinge o țintă de câștiguri preconizată (și poate nerealistă) – în special având în vedere că, pentru conducere, consecințele în cazul neîndeplinirii obiectivelor financiare pot fi semnificative. O oportunitate evidentă pentru raportarea financiară frauduloasă sau pentru delapidarea activelor poate exista atunci când un individ crede, de exemplu, că se poate eluda controlul intern, deoarece individul respectiv se află într-o poziție de încredere sau are cunoștință despre existența unor curențe specifice la nivelul sistemului de control intern.
9. Factorul distinctiv între fraudă și eroare este dat de acțiunea fundamentală care are ca rezultat denaturarea din situațiile financiare, și anume dacă această acțiune este intenționată sau neintenționată. Spre deosebire de eroare, fraudă este intenționată și presupune, de regulă, tăinuirea deliberată a faptelor. Deși auditorul poate fi capabil să identifice potențiale oportunități de săvârșire a fraudelor, este dificil, dacă nu chiar imposibil, ca auditorul să determine intenția, în special în probleme care implică raționamentul conducerii, cum ar fi estimările contabile și aplicarea corespunzătoare a principiilor contabile.

#### **Article I. Responsabilitatea celor însărcinați cu guvernarea și a conducerii**

10. Responsabilitatea primară pentru prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor aparține atât celor însărcinați cu guvernarea, cât și conducerii unei entități. Responsabilități ce revin celor însărcinați cu guvernarea și, respectiv, conducerii pot varia în funcție de entitate și de la o țară la alta. Conducerea, sub supravegherea celor însărcinați cu guvernarea, trebuie să instituie un climat adecvat, să creeze și să mențină o cultură de onestitate și înalte standarde de etică și să fixeze controale corespunzătoare pentru prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor din cadrul entității.
11. Cei însărcinați cu guvernarea unei entități au responsabilitatea să garanteze, prin intermediul supravegherii conducerii, integritatea sistemelor contabile și de raportare financiară ale unei entități și să se asigure că există controale adecvate, inclusiv pentru monitorizarea riscului, pentru controlul financiar și de conformitate cu legislația în vigoare.
12. Conducerea unei entități este responsabilă de stabilirea unui mediu de control și de menținerea politicilor și procedurilor care să ajute la realizarea obiectivului de asigurare, în condiții cât se poate de bune, a desfășurării ordonate și eficiente a activităților entității. Această responsabilitate include implementarea și asigurarea funcționării continue a sistemelor contabile și de control intern care sunt menite să prevină și să detecteze fraudele și erorile. Astfel de sisteme reduc, dar nu pot elimina riscul apariției denaturărilor, fie că acestea sunt cauzate de fraude sau de erori. În consecință, managementul își asumă responsabilitatea pentru orice risc rămas.

### Section 1.01 Responsabilitatea auditorului

13. Așa cum se descrie în ISA 200, „Obiectiv și principii generale care guvernează un angajament de audit al situațiilor financiare”, obiectivul unui audit al situațiilor financiare este să permită auditorului exprimarea unei opinii cu privire la situațiile financiare, mai exact dacă acestea sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru identificat de raportare financiară. Un audit desfășurat în conformitate cu ISA este menit să furnizeze o certificare rezonabilă cu privire la faptul că situațiile financiare, considerate ca întreg, nu conțin denaturări semnificative cauzate de fraude sau erori. Faptul că se desfășoară un audit poate acționa ca un mod de prevenire a acestora, dar auditorul nu este și nu poate fi considerat responsabil pentru prevenirea fraudelor și erorilor.

#### *Limitări inerente ale unui angajament de audit*

14. Un auditor nu poate obține o certificare absolută cu privire la faptul că denaturările semnificative din situațiile financiare vor fi detectate. Datorită limitărilor inerente ale unui angajament de audit, există un risc inevitabil ca unele denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie detectate, deși auditul este planificat și desfășurat corespunzător, în conformitate cu ISA. Un angajament de audit nu garantează că toate denaturările semnificative vor fi detectate, datorită unor factori ca: utilizarea raționamentului profesional, utilizarea testelor, limitările inerente ale controlului intern și faptul că multe dintre probele disponibile auditorului au o natură mai degrabă persuasivă, decât conclusivă. Din aceste motive, auditorul este capabil să obțină numai o certificare rezonabilă cu privire la faptul că denaturările semnificative din situațiile financiare vor fi detectate.
15. Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă cauzată de fraude este mai mare decât riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă cauzată de erori, datorită faptului că fraudele implică acțiuni sofisticate și atent organizate ce au ca scop tănuirea acestora, cum ar fi falsurile, neînregistrarea deliberată a tranzacțiilor sau declarațiile incorecte intenționate făcute auditorului. Astfel de încercări de tănuire pot fi chiar și mai dificil de detectat atunci când sunt însoțite de o asociere în vederea săvârșirii fraudelor. Aceste asocieri îl pot determina pe audit să creadă că probele de audit sunt persuasive când, de fapt, acestea sunt false. Capacitatea auditorului de a detecta o fraudă depinde de factori cum ar fi aptitudinile preparatorului, frecvența și mărimea actelor de manipulare, gradul de asociere implicat și nivelul de conducere la care se situează cei implicați. Procedurile de audit care sunt eficiente pentru detectarea unei erori se pot dovedi ineficiente la detectarea fraudelor.
16. Mai mult decât atât, riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă apărută din fraudă managerială este mai mare decât în cazul fraudei săvârșite cu asocierea angajaților, deoarece acele persoane care sunt însărcinate cu guvernarea și conducerea se află adesea într-o poziție care le presupune integritatea și le permite să nu ia în calcul procedurile de control anterior stabilite. Anumite nivele ale conducerii se pot afla în poziția în care să nu țină cont de procedurile de control menite să prevină fraudele similare săvârșite de alți angajați, de exemplu, dictând subordonaților să înregistreze incorect tranzacțiile sau să le tănuiască. Dată fiind poziția de autoritate în cadrul unei entități, conducerea are capacitatea fie să dicteze angajaților să facă un anumit lucru, fie să le solicite implicarea la săvârșirea unei fraude, cu sau fără cunoștința angajaților.
17. Opinia auditorului asupra situațiilor financiare este bazată pe conceptul de obținere a certificării rezonabile; astfel, într-un angajament de audit, auditorul nu garantează faptul că denaturările semnificative, apărute fie din fraude, fie din

erori, vor fi detectate. Prin urmare, descoperirea ulterioară a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare rezultată din fraudă sau eroare nu reprezintă, în sine:

- (a) Incapacitatea de a obține o certificare rezonabilă,
- (b) O planificare, desfășurare sau un raționament neadecvat,
- (c) Absența competenței profesionale și a diligenței cuvenite sau
- (d) Incapacitatea de a fi în conformitate cu ISA.

Situația stă astfel în special pentru anumite tipuri de denaturări intenționate, din moment ce procedurile de audit se pot dovedi ineficiente la detectarea unei denaturări semnificative care este tănuțită prin intermediul unei asocieri dintre sau între unul sau mai mulți indivizi din rândul conducerii, al celor însărcinați cu guvernanta, al angajaților sau al terților, sau care presupune o documentație falsificată. Dacă a auditorul a desfășurat un angajament de audit în conformitate cu ISA este o chestiune care se determină după gradul de adecvare a procedurilor de audit desfășurate în respectivele circumstanțe și după oportunitatea raportului auditorului bazat pe rezultatele acestor proceduri.

#### *Scepticismul profesional*

18. Auditorul planifică și desfășoară un angajament de audit cu o atitudine de scepticism profesional, în concordanță cu ISA 200, „Obiective și principii generale care guvernează un angajament de audit al situațiilor financiare”, (paragraful 6). O astfel de atitudine este necesară auditorului pentru a identifica și evalua cu corectitudine, de exemplu:

- Aspecte care sporesc riscul de apariție al unor denaturări semnificative în situațiile financiare, rezultate din fraude sau erori (de exemplu, caracteristicile conducerii și influența acesteia asupra mediului de control, condițiilor specifice sectorului de activitate și caracteristicilor de funcționare, și stabilitatea financiară).
- Circumstanțele care îl determină pe auditor să suspecteze că situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ.
- Probele obținute (inclusiv cunoștințele auditorului din angajamentele de audit anterioare) care pun în discuție credibilitatea declarațiilor conducerii.

19. Totuși, cu excepția cazului în care auditul dezvăluie probe care să susțină contrariul, auditorul este îndreptățit să accepte înregistrările și documentele ca fiind reale. În consecință, un angajament de audit desfășurat în conformitate cu ISA rareori are în vedere autentificarea documentației, pentru că auditorii nu sunt nici instruiți ca experți, și nici nu se așteaptă să fie experți în astfel de autentificări.

#### *(a) Planificarea discuțiilor*

20. **În procesul de planificare a auditului, auditorul trebuie să discute cu alți membri ai echipei de audit vulnerabilitatea entității la denaturări semnificative în situațiile financiare, ca urmare a unor fraude sau erori.**

21. Astfel de discuții ar presupune luarea în considerare, de exemplu, în contextul acelei anumite entități, a locurilor în care este cel mai probabil să se producă erori sau a modului în care poate fi săvârșită fraudă. Pe baza acestor discuții, membrii echipei de audit pot obține o mai bună înțelegere a potențialului de denaturări semnificative din situațiile financiare rezultate din fraude sau erori în acele domenii specifice ale auditului care le-au fost desemnate, și a modului în care rezultatele procedurilor de audit pe care le desfășoară pot afecta alte

aspecte ale auditului. Se pot lua decizii, de asemenea, cu privire la membrii echipei de audit care vor desfășura anumite investigații sau proceduri de audit și la modul în care vor fi împărțite rezultatele acelor investigații și proceduri.

(b) *Chestionarea conducerii*

22. **Atunci când planifică activitatea de audit, auditorul trebuie să recurgă la chestionarea conducerii:**

(a) **Pentru a obține o înțelegere a:**

- (i). **Evaluării făcute de conducere a riscului ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a unei fraude; și**
- (ii). **Sistemelor contabile și de control intern pe care conducerea le-a stabilit în scopul abordării unui astfel de risc;**

(b) **Pentru a obține cunoștințe referitoare la înțelegerea conducerii cu privire la sistemele contabile și de control intern stabilite pentru prevenirea și detectarea erorilor;**

(c) **Pentru a determina dacă managementul este la curent cu orice fraudă cunoscută care a afectat entitatea sau cu orice fraudă suspectată pe care entitatea o investighează; și**

(d) **Pentru a determina dacă managementul a descoperit orice erori semnificative.**

23. Auditorul completează propriile cunoștințe despre activitățile entității prin chestionarea conducerii cu privire la evaluările riscului de apariție a fraudei făcute de conducere și la sistemele existente de prevenire și detectare a acesteia. În plus, auditorul chestionează conducerea cu privire la sistemele contabile și de control intern stabilite pentru prevenirea și detectarea erorilor. Din moment ce conducerea este responsabilă de sistemele contabile și de control intern ale entității, este adecvat ca auditorul să chestioneze conducerea cu privire la modul în care își onorează aceste responsabilități. Aspectele care pot fi discutate ca parte a acestor chestionări includ:

(a) Dacă există anumite localizări ale filialelor, segmente de afaceri, tipuri de tranzacții, solduri ale conturilor sau categorii ale situațiilor financiare pentru care posibilitatea de apariție a erorilor să fie mai mare, sau pentru care pot să existe factori de apariție a riscurilor de fraudă, și cum sunt aceste probleme abordate de către conducere;

(b) Activitatea funcției de audit intern a unei entități și dacă auditul intern a identificat fraude sau orice carențe semnificative la nivelul sistemului de control intern; și

(c) Modul în care conducerea comunică angajaților punctele sale de vedere cu privire la practicile de afaceri responsabile și comportamentul etic, de exemplu prin intermediul politicilor de etică sau al codurilor de conduită.

24. Natura, întinderea și frecvența evaluării unor astfel de sisteme și riscuri de către conducere variază de la o entitate la alta. În unele entități, conducerea poate realiza evaluări detaliate anuale sau ca parte a procesului de monitorizare continuă. În alte entități, evaluările conducerii pot fi mai puțin oficiale și mai puțin frecvente. Natura, întinderea și frecvența evaluărilor conducerii sunt relevante pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control al entității. De exemplu, faptul că managementul nu a efectuat o evaluare a riscului sau a fraudei poate fi un indiciu al lipsei de importanță pe care conducerea o acordă controlului intern.



25. Este, de asemenea, important ca auditorul să înțeleagă proiectarea sistemelor contabile și de control intern din interiorul entității. Pentru proiectarea unor astfel de sisteme, conducerea emite raționamente documentate asupra naturii și întinderii procedurilor de control pe care alege să le implementeze și asupra naturii și întinderii riscurilor pe care alege să și le asume. Ca rezultat al acestor chestionări ale conducerii, auditorul poate afla, de exemplu, că managementul a ales în mod conștient să accepte riscul asociat unei lipse a segregării sarcinilor. Informațiile obținute din aceste chestionări pot fi utile, de asemenea, la identificarea factorilor ce duc la apariția riscului de fraudă, care pot afecta evaluarea auditorului referitoare la riscul ca situațiile financiare să conțină denaturări semnificative cauzate de fraudă.
26. Este, de asemenea, important pentru auditor să efectueze chestionări cu privire la cunoașterea de către conducere a fraudelor care au afectat entitatea, la fraudele suspectate care sunt investigate și la erorile semnificative care au fost descoperite. Astfel de chestionări pot indica posibile curențe la nivelul procedurilor de control dacă, de exemplu, în anumite domenii au fost descoperite un număr de erori. Alternativ, asemenea chestionări pot indica faptul că procedurile de control funcționează eficient pentru că anomaliile sunt identificate și investigate cu promptitudine.
27. Deși chestionările conducerii de către auditor pot furniza informații utile cu privire la riscul de apariție al denaturărilor semnificative în situațiile financiare rezultate din fraude săvârșite cu asocierea angajaților, este puțin probabil ca astfel de chestionări să furnizeze informații utile referitoare la riscul apariției denaturărilor semnificative în situațiile financiare rezultate din fraudă managerială. În consecință, urmărirea de către auditor a factorilor ce duc la apariția riscului de fraudă, după cum se arată în paragraful 39, are o relevanță particulară în relație cu fraudă managerială.

#### *Discuții cu cei însărcinați cu guvernarea*

28. Persoanele însărcinate cu guvernarea unei entități au responsabilitatea de a supraveghea sistemele de monitorizare a riscului, de controlul financiar și conformitatea cu legislația în vigoare. În multe țări, practicile de guvernare corporativă sunt bine dezvoltate și cei însărcinați cu guvernarea joacă un rol activ în supravegherea modului în care conducerea își îndeplinește responsabilitățile ce îi revin. În astfel de circumstanțe, auditorii sunt încurajați să caute punctele de vedere ale celor însărcinați cu guvernarea referitoare la adecvarea sistemelor contabile și de control intern existente pentru prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor, la riscul de producere a fraudelor și erorilor și la competența și integritatea conducerii. Astfel de chestionări pot furniza înțelegeri profunde cu privire la vulnerabilitatea entității la fraudă managerială, de exemplu. De exemplu, auditorul poate avea ocazia să afle punctele de vedere ale celor însărcinați cu guvernarea în timpul unei întâlniri cu aceștia organizate pentru a discuta abordarea globală și sfera generală a angajamentului de audit. De asemenea, această discuție poate oferi șansa celor însărcinați cu guvernarea de a aduce în atenția auditorului aspecte de interes.
29. Având în vedere că responsabilitățile celor însărcinați cu guvernarea și ale conducerii pot varia de la o entitate la alta și de la o țară la alta, este important ca auditorul să înțeleagă natura acestor responsabilități în cadrul unei entități pentru a se asigura că investigațiile și comunicările descrise mai sus sunt îndreptate către persoanele corespunzătoare.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>În ISA 260, „Comunicarea problemelor de audit celor însărcinați cu guvernarea”, paragraful 8 ia în discuția cu cine trebuie să comunice auditorul atunci când structura de guvernare a unei entități nu este bine definită.



30. În plus, urmând chestionările conducerii descrise în paragrafele 22-27, auditorul consideră dacă există orice probleme de interes pentru guvernanta care trebuie discutate cu cei însărcinați cu guvernanta.<sup>2</sup> Astfel de probleme pot include, de exemplu:
- Preocupări cu privire la natura, întinderea și frecvența evaluărilor făcute de conducere pentru sistemele contabile și de control intern existente pentru prevenirea și detectarea fraudelor și a erorilor, și pentru riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ.
  - Incapacitatea conducerii de a aborda în mod corespunzător carențele semnificative de la nivelul controlului intern, identificate pe parcursul auditului perioadei anterioare.
  - Evaluarea făcută de auditor a mediului de control al entității, inclusiv întrebări cu privire la competența și integritatea conducerii.
  - Efectul oricăror probleme, cum ar fi cele de mai sus, asupra abordării globale și sferei generale a angajamentului de audit, inclusiv proceduri suplimentare pe care auditorul are nevoie să le desfășoare.

#### *Riscul de audit*

31. ISA 400, „Evaluarea riscului și controlul intern”, paragraful 3, afirmă că „riscul de audit” este riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ. Astfel de denaturări pot rezulta din fraude sau din erori. ISA 400 identifică cele trei componente ale riscului de audit și furnizează îndrumări cu privire la modul în care trebuie evaluate aceste riscuri: riscul inerent, riscul de control și riscul de nedetectare.

#### *Riscul inerent și riscul de control*

32. **Atunci când se evaluează riscul inerent și riscul de control în conformitate cu ISA 400, „Evaluarea riscului și controlul intern”, auditorul trebuie să considere modul în care situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ ca urmare a fraudelor sau erorilor. Atunci când se ia în considerare riscul de apariție a unor denaturări semnificative rezultate din fraudă, auditorul trebuie să aibă în vedere dacă sunt prezenți factori de apariție a riscului de fraudă care să indice posibilitatea existenței fie a raportării financiare frauduloase, fie a delapidării activelor.**
33. ISA 400 descrie evaluarea riscului inerent și a riscului de control de către auditor, și modul în care aceste evaluări afectează natura, durata și întinderea procedurilor de audit. Pentru efectuarea acelor evaluări, auditorul în considerare modul în care situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ ca urmare a fraudelor sau erorilor.
34. Faptul că fraudă este de obicei tănuită o poate face foarte dificil de detectat. Cu toate acestea, folosind cunoștințele pe care le are despre afacerea clientului, auditorul poate identifica evenimente sau condiții care oferă oportunitatea, motivul sau mijloacele de săvârșire a fraudei, sau indică faptul că fraudă este posibil să fi apărut deja. Astfel de evenimente sau condiții sunt denumite „factori de apariție a riscului de fraudă”. De exemplu, poate să lipsească un document, un registru jurnal poate să nu conțină solduri sau o procedură analitică poate să nu aibă sens. Totuși, aceste condiții pot fi rezultatul unor circumstanțe, altele decât fraudă. Prin urmare, factorii de apariție a riscului de fraudă nu indică în mod necesar existența fraudei, totuși, ei au fost adesea

<sup>2</sup> Pentru o discuție pe margine acestor probleme, vezi ISA 260, „Comunicarea problemelor de audit celor însărcinați cu guvernanta”, paragrafele 11-12.

prezenți în împrejurările în care s-au produs fraudele. Prezența factorilor de apariție a riscului de fraudă poate afecta evaluarea riscului inerent și a riscului de control de către auditor. În Anexa 1 a acestui ISA sunt prezentate exemple de factori care duc la apariție riscului de fraudă.

35. Factorii de apariție a riscului de fraudă nu pot fi clasificați cu ușurință în ordinea importanței sau combinați în modele eficiente de predicție. Importanța factorilor de apariție a riscului de fraudă variază într-o gamă foarte largă. Unii dintre acești factori vor fi prezenți în entități în care condițiile specifice nu expun un risc de apariție a denaturărilor semnificative. În consecință, auditorul exercită raționamentul profesional în momentul în care ia în considerare, individual sau combinați, factorii de apariție a riscului de fraudă, și dacă există controale specifice care să reducă riscul.
36. Deși factorii de apariție a riscului de fraudă descriși în Anexa 1 acoperă o gamă vastă de situații cu care se confruntă în mod normal auditorii, aceștia sunt numai exemple. Mai mult decât atât, nu toate aceste exemple sunt relevante în toate circumstanțele, iar unii factori pot avea o importanță mai mare sau mai mică în entități de dimensiuni diferite, cu caracteristici diferite ale acționariatului, din diverse sectoare de activitate, sau datorită altor caracteristici sau împrejurări care diferă. În consecință, auditorul folosește raționamentul profesional atunci când evaluează importanța și relevanța factorilor de apariție a riscului de fraudă și când determină răspunsul de audit adecvat.
37. Dimensiunea, complexitatea și caracteristicile acționariatului entității au o influență semnificativă asupra considerării factorilor relevanți de apariție a riscului de fraudă. De exemplu, în cazul unei entități mari, auditorul ia în considerare, în mod normal, factori care în general limitează un comportament incorect din partea conducerii, cum ar fi eficiența celor însărcinați cu guvernarea și funcția de audit intern. Auditorul are în vedere, de asemenea, ce măsuri au fost întreprinse pentru implementarea unui cod de conduită oficial, precum și eficiența sistemului de stabilire a bugetelor. În cazul unei entități mici, o parte sau chiar toate aceste considerații pot fi inaplicabile sau mai puțin importante. De exemplu, este posibil ca o entitate mai mică să nu aibă un cod scris de conduită, dar, în schimb, să își fi dezvoltat o cultură care scoate în evidență importanța integrității și a comportamentului etic prin intermediul comunicărilor orale și al exemplului dat de conducere. Dominarea conducerii de un singur individ în cadrul unei entități mici nu reprezintă în sine, în general, un indiciu al eșecului conducerii de a afișa și comunica o atitudine corespunzătoare cu privire la controlul intern și procesul de raportare financiară. Mai mult decât atât, factorii de apariție a riscului de fraudă luați în considerare la un nivel operațional al segmentului de activitate pot furniza înțelegeri diferite de considerarea acestora la nivelul întregii entități.
38. Prezența factorilor de apariție a riscului de fraudă poate indica faptul că auditorul nu va fi capabil să evalueze riscul de control la un nivel mai mic decât ridicat pentru anumite aserțiuni ale situațiilor financiare. Pe de altă parte, auditorul poate fi capabil să identifice unele controale interne menite să reducă acei factori de apariție a riscului de fraudă pe care auditorul îi poate testa pentru a susține o evaluare a riscului de control sub nivelul ridicat.

#### *Riscul de nedetectare*

39. **Pe baza evaluării făcute de auditor a riscului inerent și de control (inclusiv a rezultatelor oricăror teste ale controalelor), auditorul trebuie să proiecteze teste detaliate de audit care să reducă până la un nivel acceptabil de scăzut riscul ca denaturările rezultate din fraude și erori și care sunt semnificative pentru situațiile financiare în ansamblul lor, să nu fie detectate. Pentru proiectarea testelor detaliate de audit, auditorul**

**trebuie să se concentreze pe factorii de apariție a riscului de fraudă pe care i-a identificat ca fiind prezenți.**

40. ISA 400 explică faptul că evaluarea riscului de control realizată de către auditor, împreună cu evaluarea riscului inerent, influențează natura, durata și întinderea testelor detaliate de audit care trebuie desfășurate pentru a reduce riscul de nedetectare până la un nivel acceptabil de scăzut. La proiectarea testelor detaliate de audit, auditorul se concentrează pe factorii de apariție a riscului de fraudă pe care i-a identificat ca fiind prezenți. Răspunsul auditorului la acești factori este influențat de natura și importanța acestora. În unele cazuri, deși factorii de apariție a riscului de fraudă au fost identificați ca fiind prezenți, auditorul poate raționa că procedurile de audit deja planificate, incluzând atât teste ale controalelor, cât și teste detaliate, sunt suficiente pentru a răspunde la factorii de apariție a riscului de fraudă.
41. În alte circumstanțe, auditorul poate ajunge la concluzia că este nevoie de modificarea naturii, duratei și întinderii testelor detaliate de audit pentru a aborda problema factorilor prezenți de apariție a riscului de fraudă. În aceste împrejurări, auditorul ia în considerare dacă evaluarea riscului de apariție a unor denaturări semnificative necesită un răspuns general, un răspuns specific pentru un anumit sold al unui cont, clasă de tranzacții sau aserțiune, sau ambele tipuri de răspunsuri. Auditorul ia în considerare dacă modificarea naturii procedurilor de audit, mai degrabă decât modificarea întinderii acestora, poate fi mai eficientă ca răspuns la factorii identificați de apariție a riscului de fraudă. În Anexa 2 a acestui ISA sunt prezentate exemple de proceduri de răspuns, incluzând exemple de răspunsuri la evaluarea făcută de auditor a riscului de apariție a denaturărilor semnificative rezultate atât din raportarea financiară frauduloasă, cât și din delapidarea activelor.

**Proceduri utilizate în cazul în care circumstanțele indică existența unei posibile denaturări**

42. **Atunci când auditorul întâlnește circumstanțe care pot indica faptul că există o denaturare semnificativă în situațiile financiare rezultată din fraudă sau eroare, auditorul trebuie să desfășoare proceduri care să stabilească dacă situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ.**
43. Pe parcursul unui angajament de audit, auditorul poate întâlni circumstanțe care să indice faptul că situațiile financiare pot conține o denaturare semnificativă rezultată din fraudă sau eroare. Exemple de astfel de circumstanțe care, individual sau combinate, îl pot face pe auditor să suspecteze că o asemenea denaturare există sunt furnizate în Anexa 3 a acestui ISA.
44. Atunci când auditorul întâlnește astfel de circumstanțe, natura, durata și întinderea procedurilor ce trebuie desfășurate depind de raționamentul auditorului cu privire la tipul fraudei sau al erorii indicate, posibilitatea de apariție a acesteia și posibilitatea ca un anumit tip de fraudă sau eroare să poată avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. În mod obișnuit, auditorul este capabil să desfășoare suficiente proceduri pentru a confirma sau infirma o suspiciune conform căreia situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ ca urmare a unei fraude sau erori. Dacă acest lucru nu este posibil, auditorul ia în considerare efectul asupra raportului de audit, după cum se arată în paragraful 48.
45. Auditorul nu poate presupune că un caz de fraudă sau eroare constituie o apariție izolată și, prin urmare, înainte de concluzia auditului, auditorul ia în considerare dacă evaluarea componentelor riscului de audit, efectuată pe parcursul planificării activității de audit, are nevoie să fie revizuită și dacă natura, durata și întinderea celorlalte proceduri ale auditorului trebuie

reconsiderate (vezi ISA 400, paragrafele 39 și 46). De exemplu, auditorul are în vedere:

- Natura, durata și întinderea testelor detaliate de audit.
- Evaluarea eficienței controalelor interne, dacă riscul de control a fost evaluat sub nivelul ridicat.
- Desemnarea membrilor echipei de audit care pot fi potriviți în circumstanțele date.

#### **Considerarea dacă o denaturare identificată poate constitui un indiciu de fraudă**

46. **Când auditorul identifică o denaturare, el trebuie să ia în considerare dacă o astfel de denaturare poate constitui un indiciu de fraudă și dacă un asemenea indiciu există, atunci auditorul trebuie să considere implicațiile denaturării în relație cu alte aspecte ale auditului, în special cu credibilitatea declarațiilor conducerii.**
47. Dacă auditorul a stabilit faptul că o denaturare este, sau poate fi, rezultatul fraudei, auditorul evaluează implicațiile, în special pe acelea referitoare la poziția deținută în organizație de persoana sau persoanele în cauză. De exemplu, fraudă care presupune sustragerea de bani dintr-un fond de cheltuieli mărunte are, în mod normal, o importanță redusă pentru auditor atunci când acesta evaluează riscul de apariție al unei denaturări semnificative rezultate din fraudă. Aceasta deoarece atât modul de operare, cât și fondul și dimensiunea redusă a acestuia au tendința să stabilească o limită asupra valorii pierderii potențiale, iar custodia unor astfel de fonduri este încredințată, de regulă, unui angajat cu un nivel scăzut de autoritate. În mod contrar, atunci când problema implică managementul cu un nivel mai mare de autoritate, deși valoarea în sine nu este semnificativă pentru situațiile financiare, ea poate indica o problemă mai pătrunzătoare. În astfel de circumstanțe, auditorul reconsideră credibilitatea probelor obținute anterior, din moment ce pot exista îndoieli cu privire la exhaustivitatea și veridicitatea declarațiilor făcute și la autenticitatea înregistrărilor contabile și a documentației. Auditorul ia în considerare, de asemenea, asocierile secrete cu angajații, membri ai conducerii sau terțe părți atunci când verifică din nou credibilitatea probelor de audit. În cazul în care conducerea, în special la cel mai înalt nivel, este implicată în fraudă, este posibil ca auditorul să nu fie capabil să obțină probele necesare finalizării auditului și raportului asupra situațiilor financiare.

#### **Evaluarea și raportarea denaturărilor și efectul asupra raportului auditorului**

48. **Atunci când auditorul confirmă faptul că, sau se află în incapacitatea de a concluziona dacă, situațiile financiare sunt denaturate semnificativ ca urmare a fraudelor sau erorilor, auditorul trebuie să ia în considerare implicațiile asupra auditului.** ISA 320, „Pragul de semnificație în audit”, paragrafele 12-16 și ISA 700, „Raportul auditorului asupra situațiilor financiare”, paragrafele 36-46 furnizează îndrumări cu privire la evaluarea și raportarea denaturărilor și la efectul asupra raportului auditorului.

#### **Documentația**

49. **Auditorul trebuie să documenteze factorii de apariție a riscului de fraudă identificați ca fiind prezenți pe parcursul procesului de evaluare făcută de auditor (vezi paragraful 32) și să documenteze răspunsul auditorului la orice astfel de factori (vezi paragraful 39). Dacă pe parcursul desfășurării auditului se constată că factorii identificați de apariție a riscului de fraudă îl determină pe auditor să creadă că sunt necesare proceduri de audit**

**suplimentare, atunci auditorul trebuie să documenteze prezența unor astfel de factori de risc și răspunsul auditorului la acești factori.**

50. ISA 230, „Documentația”, cere auditorului să documenteze aspectele care sunt importante în furnizarea de probe care să susțină opinia de audit și afirmă că documentele de lucru includ argumentarea auditorului cu privire la toate aspectele semnificative care necesită exercitarea raționamentului profesional de către auditor, împreună cu concluziile acestuia asupra problematicii analizate. Datorită importanței pe care factorii de apariție a riscului de fraudă o au în procesul de evaluare a riscului inerent sau de control asociat apariției unor denaturări semnificative, auditorul documentează factorii identificați de apariție a riscului de fraudă, precum și răspunsul considerat corespunzător de către auditor.

#### **Declarațiile conducerii**

51. **Auditorul trebuie să obțină declarații scrise de la conducere, conform cărora:**
- (a) **Conducerea confirmă responsabilitățile sale referitoare la implementarea și operarea sistemelor contabile și de control intern care sunt menite să prevină și să detecteze fraudele și erorile;**
  - (b) **Conducerea consideră că efectele acelor denaturări necorectate ale situațiilor financiare colectate de auditor pe parcursul auditului sunt nesemnificative, atât individual, cât și cumulate, pentru situațiile financiare în ansamblul lor. O sinteză a unor astfel de elemente trebuie inclusă în declarațiile scrise sau atașată acestora;**
  - (c) **Conducerea a prezentat auditorului toate faptele semnificative asociate oricăror fraude sau fraude suspectate cunoscute de conducere care ar fi putut afecta entitatea; și**
  - (d) **Conducerea a prezentat auditorului rezultatele evaluării proprii a riscului ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ ca rezultat al existenței fraudelor.**
52. ISA 580, „Declarațiile conducerii”, furnizează îndrumări cu privire la obținerea de declarații adecvate din partea conducerii în cadrul unui audit. Pe lângă confirmarea responsabilităților pe care le are pentru situațiile financiare, este important ca managementul să mai admită și responsabilitatea pentru sistemele contabile și de control intern menite să prevină și să detecteze fraudele și erorile.
53. Datorită faptului că managementul este responsabil cu ajustarea situațiilor financiare în scopul corectării denaturărilor semnificative, este important ca auditorul să obțină declarații scrise din partea conducerii conform cărora orice denaturări necorectate rezultate fie din fraude, fie din erori, sunt, în opinia conducerii, nesemnificative, atât individual, cât și cumulate. Astfel de declarații nu substituie obținerea probelor de audit suficiente și adecvate. În unele circumstanțe, conducerea poate să nu considere anumite denaturări necorectate ale situațiilor financiare colectate de auditor pe parcursul auditului ca fiind denaturări. Din acest motiv, conducerea poate dori să adauge în declarațiile scrise formulări ca „Nu suntem de acord că elementele ... și ... constituie denaturări, deoarece *[se prezintă motivele]*.”
54. Auditorul poate desemna o valoare sub care denaturările nu trebuie cumulate deoarece auditorul se așteaptă ca adunarea unor astfel de valori nu va avea în mod clar un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Pentru a face acest lucru, auditorul ia în considerare faptul că determinarea pragului de semnificație presupune considerente atât calitative, cât și cantitative și că denaturările cu o

valoare relativ mică nu ar putea avea sub nici o formă un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Sinteza denaturărilor necorectate incluse în declarațiile scrise sau atașate acestora nu trebuie să includă astfel de denaturări.

55. Datorită naturii fraudei și dificultăților întâlnite de auditori în detectarea denaturărilor semnificative din situațiile financiare rezultate din fraudă, este important ca auditorul să obțină o declarație scrisă din partea conducerii care să confirme că aceasta a prezentat auditorului toate faptele asociate oricăror fraude sau fraude suspectate de care are cunoștință și care ar fi putut afecta entitatea, și să confirme, de asemenea, că managementul a prezentat auditorului rezultatele evaluării proprii a riscului ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ ca rezultat al existenței fraudelor.

### Comunicarea

56. **Când auditorul identifică o denaturare rezultată din fraudă, fraudă suspectată sau eroare, auditorul trebuie să ia în considerare responsabilitatea sa de a comunica acea informație conducerii, celor însărcinați cu governanța și, în unele circumstanțe, autorităților de reglementare și implementare.**
57. Comunicarea unei denaturări rezultate din fraudă, fraudă suspectată sau eroare către nivelul corespunzător de conducere și la momentul oportun este importantă, deoarece permite conducerii să acționeze atunci când este necesar. Determinarea nivelului de conducere corespunzător reprezintă o chestiune de raționament profesional și este afectată de factori cum ar fi natura, magnitudinea și frecvența denaturării sau a fraudei suspectate. În mod normal, nivelul corespunzător de conducere este cel puțin nivelul superior celui la care se situează persoana care pare să fie implicată în denaturare sau fraudă suspectată.
58. Determinarea acelor aspecte care trebuie comunicate de către auditor celor însărcinați cu governanța reprezintă o chestiune de raționament profesional și este, de asemenea, afectată de orice fel de înțelegere existentă între părți cu privire la acele probleme care trebuie comunicate. În mod normal, astfel de probleme includ:
- Întrebări referitoare la competența și integritatea conducerii.
  - Fraude în care este implicată conducerea.
  - Alte fraude care au ca rezultat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare.
  - Denaturări semnificative rezultate din erori.
  - Denaturări care constituie un indiciu al existenței curențelor semnificative la nivelul controlului intern, inclusiv în proiectarea sau operarea procesului de raportare financiară al entității.
  - Denaturări care pot provoca denaturarea semnificativă a situațiilor financiare viitoare.

*Comunicarea către conducere și către cei însărcinați cu governanța a denaturărilor rezultate din erori*

59. **Dacă auditorul a identificat o denaturare semnificativă rezultată dintr-o eroare, auditorul trebuie să comunice denaturarea, la momentul oportun, nivelului corespunzător de conducere și să ia în considerare necesitatea raportării acesteia celor însărcinați cu governanța, în conformitate cu ISA 269, „Comunicarea problemelor de audit celor însărcinați cu governanța.”**



60. **Auditorul trebuie să îi informeze pe cei însărcinați cu governanța despre acele denaturări necorectate colectate de auditor pe parcursul activității de audit și care au fost considerate de conducere ca fiind ne semnificative, atât individual, cât și cumulate, pentru situațiile financiare în ansamblul lor.**
61. După cum s-a specificat în paragraful 54, denaturările semnificative necorectate comunicate celor însărcinați cu governanța nu trebuie să includă denaturările care se situează sub o valoare desemnată.

*Comunicarea către conducere și către cei însărcinați cu governanța a denaturărilor rezultate din fraude*

**62. Dacă auditorul:**

- (a) **A identificat o fraudă, fie că ea se materializează sau nu într-o denaturare semnificativă în situațiile financiare; sau**
- (b) **A obținut probe care indică faptul că fraudă poate exista (chiar dacă efectul potențial asupra situațiilor financiare nu ar fi semnificativ);**

**auditorul trebuie să comunice aceste probleme, la momentul oportun, nivelului corespunzător de conducere și să ia în considerare necesitatea raportării unor astfel de aspecte celor însărcinați cu governanța, în conformitate cu ISA 260, „Comunicarea problemelor de audit celor însărcinați cu governanța”**

63. Când auditorul a obținut probe că fraudă există sau este posibil să existe, este important ca probleme să fie aduse în atenția unui nivel al conducerii corespunzător. Acest lucru se întâmplă chiar dacă problema ar putea fi considerată lipsită de importanță (de exemplu, o delapidare minoră făcută de un angajat situat la un nivel scăzut în structura organizatorică a entității). Stabilirea aceluși nivel de conducere care este adecvat este afectată, de asemenea, în aceste circumstanțe, de probabilitatea existenței asocierilor secrete sau a implicării unui membru din conducere.
64. Dacă auditorul a stabilit faptul că denaturarea este sau poate fi rezultatul unei fraude și, fie a stabilit că efectul asupra situațiilor financiare ar putea fi semnificativ, fie nu a fost capabil să evalueze dacă efectul este semnificativ, auditorul:
- (a) Discută problema și abordarea investigațiilor viitoare cu un nivel corespunzător de conducere, care este cel puțin nivelul superior celui la care se situează persoanele implicate, precum și cu conducerea de la cel mai înalt nivel; și
  - (b) Dacă este cazul, sugerează conducerii să apeleze la consiliere juridică.

*Comunicarea curențelor semnificative de la nivelul controlului intern*

65. **Auditorul trebuie să comunice conducerii orice curențe semnificative existente la nivelul controlului intern asociat prevenirii sau detectării fraudelor și erorilor, care au fost semnalate de auditor ca rezultat al desfășurării activității de audit. Auditorul trebuie, de asemenea, să fie mulțumit de faptul că cei însărcinați cu governanța au fost informați cu privire la orice curențe semnificative din controlul intern asociat prevenirii și detectării fraudelor, care fie au fost aduse la cunoștința auditorului de către conducere, fie au fost identificate chiar de auditor pe parcursul desfășurării auditului.**
66. Atunci când auditorul a identificat orice fel de curențe semnificative în controlul intern asociat prevenirii sau detectării fraudelor sau erorilor, auditorul comunică managementului aceste curențe semnificative din controlul intern. Datorită



serioaselor implicații pe care le au carențele semnificative în controlul intern asociat prevenirii și detectării fraudei, este de asemenea important ca astfel de deficiențe să fie aduse la cunoștința celor însărcinați cu governanța.

67. Dacă integritatea sau onestitatea conducerii sau a celor însărcinați cu governanța sunt puse la îndoială, auditorul are în vedere, în mod normal, apelarea la consiliere juridică, pentru a-l ajuta la determinarea acțiunilor corespunzătoare care trebuie întreprinse.

*Comunicările către autoritățile de reglementare și implementare*

68. În mod normal, obligația profesională a auditorului de a păstra confidențialitatea față de informațiile clientului îl împiedică să raporteze fraudele și erorile unei alte părți din afara entității clientului. Totuși, responsabilitățile legale ale auditorului variază de la o țară la alta și, în anumite circumstanțe, obligația de confidențialitate poate fi precedată de statut, lege sau hotărâri judecătorești. De exemplu, în unele țări, auditorul unei instituții financiare are datoria legală a raporta apariția fraudelor și a erorilor în fața autorităților de supraveghere. În astfel de împrejurări, auditorul ia în considerare apelarea la consultanță juridică.

**Incapacitatea auditorului de a finaliza angajamentul**

69. **Dacă auditorul ajunge la concluzia că nu este posibilă să mai continue desfășurarea angajamentului de audit ca urmare a unei denaturări apărute din fraudă sau fraudă suspectată, auditorul trebuie:**

- (a) **Să ia în considerare responsabilitățile profesionale și legale aplicabile în acele circumstanțe, inclusiv dacă există o cerință ca auditorul să raporteze persoanei sau persoanelor care au făcut numirea sau, în unele cazuri, autorităților de reglementare;**
- (b) **Să ia în considerare posibilitatea retragerii din angajament; și**
- (c) **Dacă auditorul se retrage:**
  - (i). **Să discute cu persoanele de la nivelul de conducere corespunzător și cu cei însărcinați cu governanța retragerea din angajament a auditorului și motivele acesteia; și**
  - (ii). **Să ia în considerare dacă există o cerință profesională sau legală de a raporta persoanei sau persoanelor care au făcut numirea sau, în unele cazuri, autorităților de reglementare faptul că auditorul se retrage din angajament și motivele retragerii.**

70. Auditorul poate întâlni circumstanțe excepționale care aduc în discuție capacitatea auditorului de a continua să desfășoare angajamentul de audit, de exemplu situații în care:

- (a) Entitatea nu întreprinde acțiuni care să remedieze fraudă, pe care auditorul le consideră necesare în circumstanțele date, chiar și atunci când fraudă nu este semnificativă pentru situațiile financiare;
- (b) Considerațiile auditorului cu privire la riscul de apariție a unor denaturări semnificative rezultate din fraude și rezultatele testelor de audit indică un risc important de apariție a fraudelor semnificative și profunde; sau
- (c) Auditorul are o preocupare semnificativă cu privire la competența sau integritatea conducerii sau a celor însărcinați cu governanța.

71. Datorită varietății de circumstanțe care pot să apară, nu este posibil să se descrie cu certitudine când este adecvată retragerea dintr-un angajament. Factorii care afectează concluzia auditorului includ implicațiile amestecului unui membru din conducere sau din structura însărcinată cu governanța (care pot afecta

credibilitatea declarațiilor conducerii) și efectele pe care continuarea asocierii cu entitatea le are asupra auditorului.

72. Auditorul are responsabilități profesionale și legale în astfel de circumstanțe și aceste responsabilități pot varia de la o țară la alta. În unele țări, de exemplu, auditorul poate fi îndreptățit, sau i se poate cere să facă o declarație sau să raporteze persoanei sau persoanelor care au făcut numirea sau, în unele cazuri, autorităților de reglementare. Dată fiind natura excepțională a circumstanțelor și nevoia de a lua în considerare cerințele legale, auditorul are în vedere apelarea la consultanță juridică atunci când decide dacă se retrage dintr-un angajament și când determină care sunt acțiunile ce trebuie întreprinse.

#### *Comunicarea cu un auditor succesor propus*

73. **Așa cum este prevăzut în Codul de etică al contabililor profesioniști emis de Federația Internațională a Contabililor (Codul), auditorul existent, atunci când este chestionat de un auditor succesor propus, trebuie să informeze dacă există orice fel de motive profesionale pentru care auditorul succesor propus nu trebuie să accepte numirea. În situația în care clientul nu îi va acorda auditorului existent permisiunea de a discuta despre afacerile sale cu auditorul succesor propus sau impune limite asupra a ceea ce auditorul existent ar putea spune, acest fapt trebuie adus la cunoștința auditorului succesor propus.**
74. Auditorul poate fi contactat de un auditor succesor propus care să investigheze dacă există motive profesionale datorită cărora auditorul succesor propus nu trebuie să accepte numirea. Responsabilitățile auditorului existent și ale auditorului succesor propus sunt stabilite în detaliu în Cod; totuși, responsabilitățile profesionale și legale ale fiecărui auditor pot varia de la o țară la alta.
75. Măsura în care un auditor existent poate discuta afacerile unui client cu un auditor succesor propus va depinde de obținerea de către auditorul existent a permisiunii clientului de a face acest lucru, și de responsabilitățile profesionale și legale existente în fiecare țară cu privire la o astfel de prezentare. În funcție de limitările care apar din aceste responsabilități, auditorul existent îl informează pe auditorul succesor propus dacă există orice fel de motive profesionale pentru care acesta nu trebuie să accepte numirea, furnizând detalii despre informații și discutând în mod deschis cu auditorul succesor propus toate aspectele relevante pentru numire. Dacă fraudă sau fraudă suspectată a reprezentat un factor în retragerea din angajament a auditorului existent, este important ca acesta să aibă grijă să declare numai faptele asociate acestor aspecte (nu și concluziile personale).

#### **Data intrării în vigoare**

76. Acest ISA intră în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor care se încheie la sau după 30 iunie 2002. Este permisă aplicarea anterioară a prevederilor prezentului ISA.

#### **Perspectiva sectorului public**

1. *Comitetul pentru Sectorul Public (PSC) ia în considerare și face uz de normele emise de Comitetul privind Practicile Internaționale de Audit pentru aplicarea acestora în sectorul public. „Sectorul public” se referă la autorități naționale, autorități regionale (statale, ale provinciilor, teritoriale), autorități locale (municipale, orășenești) și la entități din sectorul de stat (agenții, consilii, comisii și întreprinderi).*
2. *Indiferent că un angajament de certificare este desfășurat în sectorul privat sau în cel public, principiile fundamentale rămân aceleași. Totuși, se poate ca*

*aplicarea principiilor să necesite clarificare sau completare pentru a se putea adapta circumstanțelor sectorului public și perspectivei jurisdicțiilor individuale.*

- 3. În ceea ce privește paragraful 2 al acestui ISA, trebuie remarcat că natura și sfera angajamentelor de audit în sectorul public pot fi afectate de legislație, reglementări ordonante și ordine ministeriale asociate detectării fraudelor și erorilor. Pe lângă orice responsabilități anterior mandatate de detectare a fraudelor, utilizarea fondurilor publice are tendința să impună un profil mai ridicat asupra aspectelor de fraudă, iar auditorul se poate vedea nevoit să răspundă așteptărilor publicului în ceea ce privește detectarea fraudelor. Așteptările publicului cu privire la utilizarea fondurilor publice va însemna adesea că un auditor din sectorul public va trebui să ia în considerare ce acțiuni trebuie să întreprindă cu privire la fraudă, deși aceasta poate să nu fie semnificativă pentru situațiile financiare sau poate să nu afecteze raportul auditorului asupra situațiilor financiare.*
- 4. Paragrafele 56-68 stabilesc responsabilitățile de comunicare cu conducerea și cu cei însărcinați cu guvernarea. În sectorul public, auditorul poate avea responsabilități suplimentare datorită prevederilor specifice conținute de mandatul de audit sau de legislația sau reglementările aferente. Exemple de astfel de prevederi specifice pot include cerințe de a raporta cazuri în care banii publici nu au fost cheltuiți în scopurile pentru care au fost alocați.*
- 5. Paragrafele 69-72 evidențiază aspectele de care un auditor trebuie să țină cont dacă ajunge la concluzia că nu este posibil să mai continue un angajament de audit. În sectorul public, responsabilitățile auditorului sunt stabilite, de obicei, prin lege, iar auditorul poate să nu beneficieze de opțiunea de a se retrage din angajament. În astfel de situații, auditorul va trebui să ia în considerare impactul asupra raportului de audit și orice cerințe de raportare către terțe părți, inclusiv către acele persoane însărcinate cu guvernarea. Pentru auditorii din sectorul public, comunicările scrise ale auditorului pot fi trecute într-un registru public și, prin urmare, acestea pot fi distribuite unui public mai larg decât pur și simplu celor însărcinați cu guvernarea unei entități.*
- 6. Paragrafele 73-75 stabilesc cerințele referitoare la comunicarea cu un auditor succesor propus. Aceste prevederi pot avea o aplicabilitate limitată în sectorul public, acolo unde numirea auditorului și terminarea angajamentelor de audit pot face obiectul unui regim legislativ distinct.*

## Anexa 1

### Exemple de factori de risc asociați denaturărilor rezultate din fraudă

Factorii de apariție a riscului de fraudă identificați în această anexă sunt exemple de astfel de factori cu care se confruntă în mod obișnuit auditorii într-o largă gamă de situații. Totuși, factorii de apariție a riscului de fraudă enumerați mai jos sunt doar exemple; nu toți acești factori este probabil să se regăsească în toate angajamentele de audit financiar și nici lista nu este în mod necesar exhaustivă. Mai mult, auditorul exercită raționamentul profesional atunci când ia în considerare, fie individual, fie combinați, factorii de apariție a riscului de fraudă, și dacă există controale specifice care să reducă riscul. Factorii de apariție a riscului de fraudă sunt analizați în paragrafele 34 – 38.

### Factori de apariție a riscului de fraudă asociați denaturărilor rezultate din raportarea financiară frauduloasă

Factorii de apariție a riscului de fraudă asociați denaturărilor rezultate din raportarea financiară frauduloasă pot fi grupați în următoarele categorii:

1. Caracteristici ale conducerii și influențe asupra mediului de control
2. Condiții specifice sectorului de activitate
3. Caracteristici operaționale

Pentru fiecare dintre aceste trei categorii, exemplele de factorii de apariție a riscului de fraudă asociați denaturărilor ce apar din raportarea financiară frauduloasă sunt enumerate mai jos.

1. *Factori de apariție a riscului de fraudă asociați caracteristicilor conducerii și influenței asupra mediului de control*

Acești factori de risc se raportează la capacitățile, presiunile, stilul și atitudinea conducerii asociate controlului intern și procesului de raportare financiară.

- Există motivații pentru care conducerea se poate angaja într-o raportare financiară frauduloasă. Indiciile specifice pot include următoarele:
  - Un procent semnificativ din remunerarea conducerii este reprezentat de prime, acțiuni, sau alte stimulente, a căror valoare depinde de atingerea de către entitate a unor ținte neobișnuit de înalte în ceea ce privește rezultatele exploataării, poziția financiară sau fluxurile de numerar.
  - Există un interes excesiv al conducerii pentru menținerea sau creșterea prețului acțiunilor sau a câștigurilor entității prin utilizarea de practici contabile nejustificat de agresive.
  - Conducerea se angajează față de analiști, creditori și alte terțe părți să realizeze ceea ce par a fi prognoze nejustificat de agresive sau în mod cert nerealiste.
  - Conducerea este interesată de practicarea unor mijloace necorespunzătoare pentru minimizarea rezultatului reportat în scopuri fiscale.
- Conducerea înregistrează un eșec în a prezenta și comunica o atitudine corespunzătoare în ceea ce privește controlul intern și procesul de raportare financiară. Indiciile specifice vor include următoarele:

- Conducerea nu comunică și nu susține eficient normele și valorile etice ale entității, sau comunică valori și norme necorespunzătoare.
- Conducerea este dominată de o singură persoană sau de un grup mic de persoane fără a exista un control compensator, cum ar fi supravegherea eficientă de către cei însărcinați cu guvernarea.
- Conducerea nu monitorizează în mod adecvat controalele semnificative.
- Conducerea nu reușește să corecteze în mod oportun carențele semnificative cunoscute în controlul intern.
- Conducerea fixează obiective financiare și așteptări exagerat de agresive și nerealiste pentru personalul din exploatare.
- Conducerea manifestă o lipsă de respect evidentă pentru autoritățile de control.
- Conducerea continuă să angajeze personal ineficient în departamentele de contabilitate, tehnologie a informației sau audit intern.
- Conducerea non-financiară participă excesiv la, sau este implicată în selectarea principiilor contabile sau determinarea estimărilor semnificative.
- Există o rotație masivă în rândul conducerii, al membrilor consiliului sau al membrilor consiliului de administrație.
- Există o relație tensionată între conducere și auditorul prezent ori anterior. Indiciile specifice pot include următoarele:
  - Dispute frecvente cu auditorul prezent sau anterior pe probleme de contabilitate, audit financiar sau de raportare.
  - Cerințe care nu sunt rezonabile în ceea ce-l privește pe auditor, printre care termene nerezonabile referitoare la finalizarea auditului sau emiterea raportului de audit.
  - Restricții formale sau informale impuse asupra auditorului care limitează în mod neadecvat accesul auditorului la anumite persoane sau informații sau limitează capacitatea auditorului de a comunica eficient cu cei însărcinați cu guvernarea.
  - Comportament dominator din partea conducerii față de auditor, mai ales în ceea ce privește încercările de a influența sfera activității auditorului.
- Există antecedente legate de încălcări ale normelor de securitate, plângeri împotriva entității sau a conducerii legate de fraudă sau încălcări ale legislației
- Structura guvernării corporative este slabă sau ineficientă, fapt ce poate fi evidențiat, de exemplu, de următoarele:
  - Lipsa membrilor care sunt independenți față de conducere
  - O atenție redusă acordată de către cei însărcinați cu guvernarea aspectelor legate de raportarea financiară și de sistemele de contabilitate și control intern.

2. *Factori de apariție a riscului de fraudă asociați condițiilor specifice sectorului de activitate*

Acești factori de apariție a riscului de fraudă implică mediul economic și de reglementare în care operează entitatea.

- Noi cerințe contabile, statutare sau de reglementare care pot deteriora stabilitatea financiară sau profitabilitatea entității.
- Un nivel ridicat al competitivității sau al saturării pieței, însoțit de marje descrescătoare.
- Un sector de activitate în declin, cu tot mai multe falimente ale agenților economici și cu descreșteri semnificative la nivelul cererii.
- Modificări rapide în sectorul de activitate, cum ar fi vulnerabilitatea crescută față de schimbările rapide în tehnologie sau uzura rapidă a produselor.

3. *Factori de apariție a riscului de fraudă asociați caracteristicilor operaționale și stabilității financiare*

Acești factori de apariție a riscului de fraudă depind de natura și complexitatea entității și tranzacțiilor sale, de condiția financiară a entității și de profitabilitatea acesteia.

- Incapacitatea de a genera fluxuri de numerar din exploatare, deși se raportează venituri și creșterea acestora.
- O presiune majoră în a obține capital suplimentar necesar pentru ca entitatea să rămână competitivă, luând în considerare poziția financiară a entității (inclusiv nevoia de fonduri pentru a finanța cheltuieli majore cu cercetarea și dezvoltarea sau cheltuieli de capital).
- Active, datorii, venituri sau cheltuieli bazate pe estimări semnificative care implică raționamente neobișnuit de subiective sau incertitudini, sau care fac obiectul unor schimbări semnificative pe termen scurt într-o manieră care poate avea efecte dezastruoase asupra entității (de exemplu, colectarea finală a creanțelor, momentul recunoașterii veniturilor, gradul de realizare a instrumentelor financiare bazate pe evaluare subiectivă a colateralului sau a surselor de rambursare dificil de stabilit, sau o amânare semnificativă la nivelul costurilor)
- Tranzacții semnificative cu părți afiliate care nu fac parte din desfășurarea normală a activității.
- Tranzacții semnificative cu părți afiliate care nu sunt auditate sau sunt auditate de o altă firmă.
- Tranzacții semnificative, neobișnuite sau cu un grad înalt de complexitate (mai ales cele derulate în apropiere de sfârșitul anului) care ridică întrebări dificile în ceea ce privește respectarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului.
- Conturi bancare importante sau operațiuni cu filiale sau sucursale din paradisuri fiscale pentru care nu există nici o justificare economică clară.
- O structură organizațională excesiv de complexă care implică entități cu statut juridic numeroase sau neobișnuite, linii manageriale de autoritate sau înțelegeri contractuale care nu au nici o justificare economică evidentă.

- Dificultăți în determinarea organizației sau persoanei (persoanelor) care controlează entitatea.
- Profitabilitate sau creștere neobișnuit de rapidă, în special raportat la alte societăți din același sector de activitate.
- Vulnerabilitate excesiv de mare în ceea ce privește modificările ratelor dobânzii.
- Un grad neobișnuit de mare de dependență de datorii, o capacitate marginală de a face față cerințelor de rambursare a datoriilor sau convenții de împrumut care sunt dificil de respectat.
- Vânzării sau programe de stimulare a profitabilității nerealist de agresive.
- Amenințarea de faliment, evacuări sau preluări ostile iminente.
- Consecințe nefavorabile legate de tranzacțiile semnificative așteptate (cum ar fi combinările de întreprinderi), dacă sunt raportate rezultate financiare slabe.
- O poziție financiară slabă sau în curs de deteriorare, atunci când conducerea a garantat personal pentru datorii semnificative ale entității.

#### **Factori de apariție a riscului de fraudă asociați denaturărilor rezultate din delapidarea activelor**

Factorii de apariție a riscului de fraudă care sunt asociați cu denaturările rezultate din delapidarea de active pot fi grupați în următoarele două categorii:

1. Susceptibilitatea activelor expuse delapidării
2. Controale.

Pentru fiecare din aceste două categorii, exemple de factori de apariție a riscului de fraudă asociați cu denaturările rezultate din delapidarea activelor sunt discutați în continuare. Măsura în care auditorul va lua în considerare factorii de apariție a riscului de fraudă ce se înscriu în categoria 2 este influențată de gradul în care sunt prezenți factorii de risc din categoria 1.

1. *Factori de apariție a riscului de fraudă asociați susceptibilității existenței unor active ce pot fi delapidate.*

Acești factori de risc depind de natura activelor entității și de gradul în care sunt expuse furtului.

- Sume importante de numerar în casă sau provenite din încasări.
- Caracteristici ale stocurilor, cum ar fi dimensiune redusă combinată cu valoare și cerere mari.
- Active convertibile ușor, cum ar fi obligațiuni la purtător, diamante sau chip-uri de calculator.
- Caracteristici ale mijloacelor fixe, cum ar fi dimensiunea redusă combinată cu vandabilitatea și cu lipsa identificării proprietarului.

2. *Factori de apariție a riscului de fraudă asociați controalelor*

Acești factori sunt legați de lipsa controalelor menite să prevină sau să depisteze delapidarea activelor.



- Lipsa supravegherii corespunzătoare de către conducere (de exemplu, supravegherea inadecvată a locurilor retrase).
- Lipsa procedurilor de monitorizare a celor care aplică pentru a ocupa poziții în entitate, mai ales acolo unde aceștia vor avea acces la active care pot fi delapidate.
- Evidența inadecvată a activelor ce pot fi delapidate.
- Lipsa unei separări corespunzătoare a atribuțiilor de serviciu sau a controalelor independente.
- Lipsa unui sistem corespunzător de autorizări și aprobări pentru tranzacții (de exemplu achizițiile).
- Slabă pază a numerarului, investițiilor, stocurilor sau mijloacelor fixe.
- Lipsa unei documentări periodice și corespunzătoare în legătură cu tranzacțiile (de exemplu, creditele pentru bunuri returnate)
- Lipsa concediilor obligatorii pentru angajații care desfășoară funcții de control cheie.

## Anexa 2

### Exemple de modificări ale procedurilor ca răspuns la evaluarea factorilor de apariție a riscului de fraudă, în conformitate cu paragrafele 39 – 41

În continuare sunt prezentate exemple de răspunsuri posibile la evaluarea de către auditor a riscului de apariție a denaturărilor semnificative rezultate atât din raportare financiară frauduloasă, cât și din delapidarea de active. Auditorul face apel la raționamentul profesional pentru a selecta cele mai potrivite proceduri în circumstanțele date. Procedurile identificate pot să nu fie întotdeauna cele mai indicate sau cele necesare în fiecare caz. Reacția auditorului la factorii de apariție a riscului de fraudă este analizată în paragrafele 40 – 41.

#### Considerente generale

Raționamentele cu privire la riscul de apariție a unor denaturări semnificative rezultate din fraudă pot afecta auditul în următoarele moduri:

- Scepticism profesional. Aplicarea scepticismului profesional poate include: (i) o atenție sporită la selectarea naturii și volumului documentației ce va fi examinată ca justificare pentru tranzacțiile semnificative și (ii) recunoașterea sporită a necesității de a corobora explicațiile sau declarațiile conducerii cu privire la aspectele semnificative.
- Desemnarea membrilor echipei de audit. Cunoștințele, aptitudinile și capacitatea membrilor echipei de audit care au primit responsabilități importante de audit trebuie să fie corespunzătoare cu evaluarea de către auditor a nivelului de risc asociat angajamentului. În plus, întinderea supravegherii trebuie să recunoască riscul de apariție a unor denaturări semnificative rezultate din fraudă, precum și calificarea membrilor echipei de audit care efectuează munca.
- Principii și politici contabile. Auditorul poate decide că este necesar să ia în considerare mai amănunțit selecția și aplicarea de către conducere a politicilor contabile semnificative, în special a celor legate de recunoașterea veniturilor, evaluarea activelor sau capitalizare versus recunoaștere drept cheltuială.
- Controale. Capacitatea auditorului de a evalua riscul de control la un nivel mai mic decât ridicat poate fi diminuată. Totuși, acest lucru nu elimină nevoia ca auditorul să obțină o înțelegere suficientă a componentelor controlului intern al entității, pentru a planifica auditul. De fapt, o asemenea înțelegere poate avea o importanță specială în înțelegerea suplimentară și luarea în considerare a oricăror controale (sau a lipsei acestora) pe care entitatea le are implementate, pentru a putea răspunde la factorii identificați de apariție a riscului de fraudă. Totuși, această considerare trebuie să includă, de asemenea, atenție sporită față de capacitatea conducerii de a ocoli astfel de controale.

Poate fi necesar ca natura, durata și întinderea procedurilor să fie modificate în următoarele moduri:

- Poate fi necesar ca natura procedurilor de audit efectuate să fie modificată pentru a obține probe mai credibile sau pentru a obține informații suplimentare coroborante. De exemplu, pot fi necesare mai multe probe de audit din surse independente, din afara entității.
- Poate fi necesar ca durata procedurilor de fond să fie modificată, fie pentru a fi mai aproape de sfârșitul exercițiului, sau chiar la sfârșitul exercițiului. De exemplu, dacă există stimulente neobișnuite pentru conducere de a se angaja într-o raportare financiară frauduloasă, auditorul poate concluziona că procedurile de fond trebuie să fie efectuate în apropierea sau chiar la sfârșitul exercițiului, deoarece nu este posibil să se controleze riscul de audit suplimentar asociat respectivului factor de apariție a riscului de fraudă.

- Întinderea procedurilor aplicate trebuie să reflecte evaluarea riscului de apariție a unor denaturări semnificative rezultate din fraudă. De exemplu, pot fi adecvate dimensiuni mărite ale eșantioanelor sau proceduri analitice mai extinse.

Auditorul ia în considerare dacă modificarea naturii procedurilor de audit, mai degrabă decât extinderea acestora, poate fi mai eficientă ca răspuns la factorii identificați de apariție a riscului de fraudă.

### **Considerente la nivel de sold al unui cont, clasă de tranzacție și aserțiune**

Răspunsurile specifice la evaluarea de către auditor a riscului de apariție a denaturărilor semnificative rezultate din fraudă va varia în funcție de tipurile sau combinațiile de diverși factori sau condiții identificate de apariție a riscului de fraudă, și de solduri ale conturilor, clase de tranzacții și aserțiuni pe care acești factori sau condiții le pot afecta. Dacă acești factori sau condiții indică un anumit risc aplicabil unor solduri sau clase de tranzacții specifice, procedurile de audit care se adresează acestor domenii specifice vor trebui să fie luate în considerare ca limitând, în opinia auditorului, riscul de audit până la un nivel corespunzător, în lumina factorilor sau condițiilor identificate de apariție a riscului de fraudă.

În continuare sunt prezentate câteva exemple de răspunsuri specifice:

- Vizitarea locurilor și efectuarea inopinată a anumitor teste. De exemplu, observarea stocurilor în locurile în care participarea auditorului nu a fost dinainte anunțată sau inventarierea numerarului la o anumită dată, pe bază inopinată.
- Solicitarea ca inventarierea să fie făcută la o dată apropiată de finele exercițiului.
- Modificarea abordării de audit în anul curent. De exemplu, contactarea orală a clienților și furnizorilor importantă, pe lângă trimiterea de confirmări scrise, trimiterea de cereri de confirmare unei anumite părți din cadrul unei organizații sau căutarea de informații suplimentare sau diferite.
- Efectuarea unei revizuri detaliate a înregistrărilor contabile de ajustare trimestriale sau anuale și investigarea oricăror elemente care par neobișnuite în ceea ce privește natura sau valoarea.
- Pentru tranzacțiile semnificative și neobișnuite, în special pentru acelea care au loc la sfârșitul exercițiului sau aproape de această dată, se investighează posibilitatea existenței părților afiliate și sursele de finanțare care susțin tranzacțiile respective.
- Efectuarea de proceduri analitice de fond la un nivel detaliat. De exemplu, compararea vânzărilor și a cifrei de afaceri (costul vânzărilor), după localizare și linie de afaceri, cu așteptările auditorului.
- Intervievarea personalului implicat în arii de activitate cu un grad sporit al riscului de apariție a denaturărilor semnificative rezultate din fraudă, pentru a fi surprinsă opinia acestora cu privire la risc, precum și dacă, sau modul în care controalele abordează acest risc.
- Atunci când alți auditori independenți auditează situațiile financiare ale uneia sau mai multor filiale, divizii sau sucursale, se va avea în vedere discutarea cu aceștia a întinderii muncii necesar a fi depusă, pentru a exista siguranța că riscul de apariție a unor denaturări semnificative rezultate din fraudă generată ca urmare a tranzacțiilor și activităților din rândul acestor componente este abordat în mod adecvat.
- Dacă activitatea unui expert capătă o anumită importanță în ceea ce privește un element al situațiilor financiare pentru care riscul de denaturare din fraudă este ridicat, auditorul va efectua proceduri suplimentare referitoare la ipotezele,

metodele și constatările unor experți sau ale tuturor experților, pentru a stabili că acele constatări nu sunt nerezonabile, sau va angaja un alt expert în acest scop.

- Auditorul va derula proceduri pentru a analiza conturile bilanțiere inițiale ale situațiilor financiare auditate anterior, pentru a evalua modul în care anumite elemente care implică estimări contabile și raționamente profesionale, cum ar fi provizioane pentru retururi din vânzări, au fost soluționate în mod corespunzător.
- Va derula proceduri pentru analiza conturilor sau a altor reconcilieri pregătite de către entitate, inclusiv luarea în considerare a reconcilierilor efectuate la perioade interimare.
- Va derula tehnici asistate de calculator, cum ar fi **data mining** pentru a testa anomaliile de la nivelul unei populații.
- Va testa integritatea înregistrărilor și tranzacțiilor generate de calculator.
- Va căuta probe de audit suplimentare provenind din surse din afara entității auditate.

### **Răspunsuri specifice – Denaturări rezultate din raportarea financiară frauduloasă**

Exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscului de :

- Recunoașterea veniturilor. Dacă există un risc de denaturare semnificativă rezultată din fraudă, care poate presupune sau poate avea ca efect o recunoaștere necorespunzătoare a veniturilor, poate fi indicat să se confirme împreună cu clienții anumiți termeni contractuali relevanți și absența unor acorduri secundare, deoarece contabilitatea corespunzătoare este adesea influențată de astfel de termeni sau acorduri.
- Volumul stocurilor. Dacă există un risc de apariție a unor denaturări semnificative rezultate din fraudă, asociat cu volumul stocurilor, revizuirea înregistrărilor stocurilor entității poate ajuta la identificarea locurilor, domeniilor sau elementelor de interes specific în timpul sau după numărarea fizică a stocurilor. O astfel de revizuire poate conduce, de exemplu, la decizia de a observa numărarea stocurilor în anumite locuri, în mod inopinat, sau de a solicita conducerii să asigure că numărarea stocurilor aflate în toate locurile care fac obiectul numărării să se desfășoare la aceeași dată.
- Înregistrări contabile neobișnuite. Dacă există riscul unor denaturări semnificative rezultate din raportarea financiară frauduloasă, efectuarea de teste asupra înregistrărilor contabile non-standard pentru a confirma că sunt susținute în mod corespunzător și că reflectă evenimentele și tranzacțiile de bază poate ajuta la identificarea înregistrărilor fictive ca urmare a practicilor de recunoaștere agresivă. Deși nu există o definiție general acceptată a înregistrărilor contabile non-standard, acestea reprezintă modificări sau înregistrări în situațiile financiare efectuate în registrele și evidențele (inclusiv computerizate) unei entități, care sunt inițiate, de obicei, de personalul de la nivelul conducerii și care nu sunt de rutină sau asociate cu procesarea normală a tranzacțiilor.

### **Răspunsuri specifice – Denaturări rezultate din delapidarea activelor**

Circumstanțe diferite vor impune răspunsuri diferite. De obicei, răspunsul auditorului la un risc de apariție a unor denaturări semnificative rezultate din fraudă asociată delapidării de active va fi direcționat către anumite solduri ale conturilor și clase de tranzacții.

Cu toate că răspunsurile auditorului notate în cele două categorii de mai sus pot fi aplicate în astfel de circumstanțe, sfera activității trebuie să fie legată de informațiile specifice referitoare la riscurile de delapidare care au fost identificate. De exemplu,

în cazul în care un anumit activ este, într-o foarte mare măsură, susceptibil de a fi delapidat, ceea ce este potențial semnificativ pentru situațiile financiare, poate fi util pentru auditor să obțină o înțelegere a procedurilor de control asociate cu prevenirea și detectarea unor astfel de delapidări și să testeze eficiența operațională a unor astfel de controale.

### Anexa 3

#### Exemple de circumstanțe care indică posibilitatea unei fraude sau a unei erori

Auditorul poate întâlni anumite circumstanțe care, individual sau în combinație, indică posibilitatea ca situațiile financiare să conțină o denaturare semnificativă rezultată din fraudă sau din eroare. Situațiile expuse mai jos sunt doar exemple; nu toate aceste situații vor fi prezente în toate angajamentele de audit și, de asemenea, nu se constituie într-o listă exhaustivă. Situațiile care indică o posibilă denaturare sunt discutate în paragrafele 43 – 44.

- Termene limită nerealiste impuse de conducere pentru definitivarea auditului.
- Împotrivirea conducerii de a se angaja într-o comunicare deschisă cu terțe părți, cum ar fi autoritățile de reglementare sau bancherii.
- Limitarea de către conducere a sferei angajamentului de audit.
- Identificarea aspectelor importante neprezentate anterior de către conducere.
- Cifre semnificative din conturi, dificil de auditat.
- Aplicarea agresivă a principiilor contabile.
- Probe conflictuale sau nesatisfăcătoare furnizate de conducere sau angajați.
- Probe de documentare neobișnuite, cum ar fi înscrisuri de mână pe documentații, sau documentații scrise de mână care, în mod normal, trebuie să se regăsească în format electronic.
- Informații furnizate împotriva voinței sau cu o întârziere nejustificată.
- Registre contabile incomplete sau inadecvate într-o manieră gravă.
- Tranzacții nejustificate de documente.
- Tranzacții neobișnuite, în virtutea naturii, volumului sau complexității acestora, mai ales dacă tranzacțiile au avut loc în apropiere de finele anului.
- Tranzacții care nu sunt înregistrate în conformitate cu autorizarea generală sau specifică a conducerii.
- Diferențe semnificative nereconciliate între conturile de control și înregistrările filialelor sau între verificarea fizică și soldul conturilor aferente, care nu au fost investigate corespunzător și corectate la momentul oportun.
- Control inadecvat asupra procesării computerizate (de exemplu, prea multe erori de procesare; întârzieri în procesarea rezultatelor și a rapoartelor).
- Diferențe semnificative față de așteptările indicate de procedurile analitice.
- Un număr de răspunsuri de confirmare mai mic decât cel estimat sau diferențe semnificative relevate de aceste răspunsurile de confirmare.
- Dovezi ale unui stil de viață opulent și nejustificat al executivului sau salariaților.
- Conturi în așteptare nereconciliate.
- Solduri ale conturilor de creanțe datorate de mult timp.