

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 250

ROLUL LEGISLAȚIEI ȘI REGLEMENTĂRILOR ÎN VIGOARE ÎN AUDITUL SITUAȚILOR FINANCIARE

CUPRINS

	Paragrafe
Introducere	1-8
Responsabilitatea conducerii privind conformitatea cu legislația și reglementările în vigoare	9-10
Considerarea de către auditor a conformității cu legislația și reglementările în vigoare	11-31
Raportarea neconformității	32-38
Retragerea din angajament	340

Anexă: Indicii privind posibilitatea apariției neconformității

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 instrucțiunile 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 instrucțiuni 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 acestui Standard Internațional de Audit (ISA) este de a stabili standarde și de a oferi recomandări privind responsabilitatea auditorului de a lua în considerare legislația și reglementările în vigoare în efectuarea auditului situațiilor financiare.
2. **În procesul de planificare și efectuare a procedurilor de audit, precum și în procesul de evaluare și raportare a rezultatelor, auditorul trebuie să recunoască faptul că lipsa de conformitate din partea unei entități cu legislația și reglementările în vigoare poate afecta semnificativ situațiile financiare.** Totuși, nu este de așteptat ca un audit să detecteze situațiile de neconformitate față de toate legile și reglementările existente. Detectarea neconformității, indiferent de pragul de semnificație, necesită luarea în considerare a implicațiilor la nivelul integrității conducerii sau a angajaților, și a efectului potențial asupra altor aspecte ale procesului de audit.
3. Termenul de “neconformitate”, așa cum este utilizat în acest ISA, se referă la acte de omitere sau comitere de către entitatea auditată, intenționat sau neintenționat, ce sunt contrare legilor și reglementărilor în vigoare. Astfel de acte includ tranzacțiile inițiate de către entitate sau în numele entității, sau pe contul acesteia de către conducere sau angajați. Pentru scopul acestui ISA, neconformitatea nu include acțiuni necorespunzătoare (ce nu au legătură cu activitățile entității) ale conducerii sau angajaților entității.
4. Încadrarea unei acțiuni în categoria neconformităților este o determinare legală care depășește, de regulă, competența profesională a auditorului. Pregătirea, experiența și înțelegerea de către auditor a entității și a sectorului în care aceasta își desfășoară activitatea poate furniza o bază pentru recunoașterea faptului că unele acțiuni ce atrag atenția auditorului constituie o potențială neconformitate față de legi și reglementări. Determinarea faptului că o acțiune constituie sau este probabil să constituie o neconformitate este bazată, în general, pe opinia unui expert informat, calificat să practice dreptul, dar în final acest lucru poate fi stabilit numai în justiție.
5. Prevederile legale și reglementările variază în mod considerabil din punct de vedere al relației acestora cu situațiile financiare. Anumite legi sau reglementări determină forma sau conținutul situațiilor financiare ale unei entități, valorile ce trebuie înregistrate sau informațiile ce trebuie prezentate în situațiile financiare. Alte legi sau reglementări trebuie respectate de către conducere sau stabilesc prevederi în baza cărora entitatea are voie să își desfășoare activitatea. Unele entități își desfășoară activitatea în sectoare reglementate foarte stricte (cum ar fi băncile și întreprinderile chimice). Altele fac doar obiectul multor legi și reglementări care în general se referă la aspectele operaționale ale activității (cum ar fi cele legate de siguranța și sănătatea la locul de muncă și nediscriminări la angajare). Neconformitatea cu legi și reglementări poate avea ca rezultat consecințe financiare pentru entitate, cum ar fi amenzi, litigii etc. În general, cu cât neconcordanța este mai îndepărtată de evenimentele și tranzacțiile ce sunt, de regulă, reflectate în situațiile financiare, cu atât este mai puțin probabil ca auditorul să o depisteze sau să recunoască posibilitatea apariției acesteia.
6. Prevederile legale și reglementările variază de la țară la țară. Prin urmare, este posibil ca standardele naționale de contabilitate audit să fie mai specifice în ceea

ce privește activitatea de audit în comparație cu relevanța pe care o au legile și reglementările.

7. Acest ISA se aplică angajamentelor de audit al situațiilor financiare și nu se aplică altor contracte în care auditorul este în mod specific angajat să testeze și să raporteze în mod separat conformitatea cu legile și reglementările specifice.
8. Recomandările cu privire la responsabilitatea auditorului de a avea în vedere fraudele și erorile în cadrul unui audit al situațiilor financiare este prevăzut în ISA 240 “Responsabilitatea auditorului de a avea în vedere fraudele și erorile în cadrul unui angajament de audit al situațiilor financiare”.

Responsabilitatea conducerii privind conformitatea cu legislația și reglementările în vigoare

9. Este responsabilitatea conducerii să se asigure că operațiunile entității sunt desfășurate în concordanță cu legile și reglementările în vigoare. Responsabilitatea pentru prevenirea și detectarea situațiilor de neconformitate aparține conducerii.
10. Următoarele politici și proceduri, printre altele, pot sprijini conducerea în îndeplinirea responsabilităților referitoare la prevenirea și detectarea situațiilor de neconformitate:
 - Monitorizarea cerințelor legale și asigurarea ca procedurile operaționale sunt destinate să îndeplinească aceste cerințe.
 - Instituirea și funcționarea unor sisteme adecvate de control intern.
 - Elaborarea, publicarea și respectarea unui Cod de conduită.
 - Asigurarea unei pregătiri corespunzătoare a angajaților și înțelegerea de către aceștia a Codului de conduită.
 - Monitorizarea conformității cu Codul de conduită și întreprinderea de acțiuni adecvate pentru disciplinarea angajaților care nu respectă acest Cod.
 - Angajarea consultanților pe probleme legislative pentru a sprijini monitorizarea cerințelor legale.
 - Menținerea unei evidențe a prevederilor legale semnificative pe care entitatea trebuie să le respecte în cadrul sectorului său de activitate și a unei evidențe a sesizărilor.

În cadrul entităților mai mari, aceste politici și proceduri pot fi completate prin desemnarea responsabilităților adecvate către:

- O funcție de audit intern.
- Un comitet de audit.

Considerarea de către auditor a conformității cu legislația și reglementările în vigoare

11. Auditorul nu este și nu poate fi considerat responsabil pentru prevenirea nonconformității. Faptul că se efectuează un audit anual poate totuși constitui un obstacol.
12. Un audit este supus riscului inevitabil ca unele denaturări semnificative din situațiile financiare să nu fie detectate, chiar dacă procesul de audit este planificat corespunzător și efectuat în conformitate cu ISA. Riscul este mai mare în cazul denaturărilor semnificative ce rezultă din neconformitatea cu legi și reglementări datorată unor factori ca:
 - Există o multitudine de legi și reglementări asociate, în principal, aspectelor operaționale ale entității, care în mod normal nu au un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și care nu sunt prinse de sistemele contabile și de control intern.
 - Eficiența procedurilor de audit este afectată de limitările inerente ale sistemelor contabile și de control intern și de folosirea testării.
 - Multe dintre probele obținute de auditor au o natură mai degrabă persuasivă decât conclusivă.
 - Neconformitatea poate implica acțiuni destinate ascunderii acesteia, cum ar fi înțelegeri secrete, falsificări, neînregistrarea deliberată a tranzacțiilor, sustragerea conducerii în fața controalelor sau interpretări eronate intenționate aduse la cunoștința auditorului.
13. **În conformitate cu ISA 200 “Obiective și principii generale care guvernează un angajament de audit al situațiilor financiare”, auditorul trebuie să planifice și să efectueze auditul cu o atitudine de scepticism profesional, admitând că auditul poate dezvălui condiții sau evenimente care ar putea pune sub semnul întrebării respectarea de către entitate a legilor și reglementărilor în vigoare.**
14. În conformitate cu cerințele statutare specifice, auditorului i se poate cere în mod specific să raporteze, ca parte a auditului situațiilor financiare, dacă entitatea respectă anumite prevederi legale și reglementări. În aceste circumstanțe, auditorul va planifica testarea conformității cu respectivele prevederi legale și reglementări.
15. **În scopul planificării auditului, auditorul trebuie să obțină o înțelegere generală a cadrului legislativ și de reglementare aplicabil entității, a sectorului de activitate și a modului în care entitatea se află în conformitate cu acel cadru.**
16. Pentru obținerea acestei înțelegeri generale, auditorul trebuie să admită în mod special că anumite legi și reglementări pot avea un efect fundamental asupra operațiunilor entității. Aceasta înseamnă că neconformitatea cu anumite legi și reglementări poate cauza încetarea operațiunilor entității sau poate pune sub semnul întrebării continuitatea activității acesteia. De exemplu, un astfel de impact ar putea fi generat de o situație de neconformitate cu cerințele impuse la acordarea licenței sau cu alte drepturi acordate pentru desfășurarea activității (de exemplu, pentru o bancă, lipsa conformității cu cerințele privind capitalul sau investițiile).

17. Pentru a obține o înțelegere generală a prevederilor legale și reglementărilor, auditorul, de regulă, trebuie:
 - Să se folosească de cunoștințele existente privind sectorul de activitate și activitatea entității.
 - Să investigheze conducerea cu privire la politicile și procedurile referitoare la conformitatea cu prevederile legale și reglementările în vigoare.
 - Să investigheze conducerea cu privire la politicile și procedurile ce se estimează că vor avea un efect fundamental asupra operațiunilor entității.
 - Să discute cu conducerea politicile și procedurile adoptate pentru identificarea, evaluarea și contabilizarea revendicărilor în urma litigiilor și a evaluărilor.
 - Să discute cadrul legal și de reglementare cu auditorii filialelor din alte țări (de exemplu, dacă unei filiale i se cere să adere la reglementările privind valorile mobiliare existente în țara în care activează societatea-mamă).
18. **După obținerea înțelegerii generale, auditorul trebuie să desfășoare procedurile pentru identificarea cazurilor de neconformitate cu acele prevederi legale și reglementări la care neconformitatea trebuie avută în vedere în momentul întocmirii situațiilor financiare, trebuind să întreprindă, în mod specific, următoarele acțiuni:**
 - **Să investigheze conducerea dacă entitatea este în conformitate cu astfel de prevederi legale și reglementări.**
 - **Să inspecteze corespondența cu autoritățile relevante de acordare a licențelor sau cu cele de reglementare.**
19. **Suplimentar, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu respectivele legi și reglementări recunoscute de de auditor ca având un efect asupra determinării sumelor și prezentărilor de informații semnificative din situațiile financiare. Auditorul trebuie să înțeleagă suficient de bine aceste legi și reglementări pentru a le aplica în momentul când are loc auditarea aserțiunilor conducerii privind determinarea sumelor ce trebuie înregistrate și a prezentărilor de informații ce trebuie efectuate.**
20. Astfel de legi și reglementări trebuie bine stabilite și cunoscute atât de către entitate, cât și în cadrul sectorului de activitate; acestea vor fi avute în vedere periodic de fiecare dată când sunt întocmite situațiile financiare. Aceste legi și reglementări pot fi asociate, de exemplu, cu forma și conținutul situațiilor financiare, incluzând cerințe specifice sectorului de activitate, cu contabilitatea tranzacțiilor în baza contractelor guvernamentale, cu acumularea sau recunoașterea cheltuielilor aferente impozitului pe venit sau costurilor asociate pensiilor.
21. În afara celor descrise în paragrafele 18, 19 și 20, auditorul nu testează sau nu efectuează alte proceduri privitoare la conformitatea entității cu legile și reglementările, deoarece aceasta ar ieși din sfera unui angajament de audit al situațiilor financiare.

22. **Auditorul trebuie să fie atent la faptul că procedurile aplicate în scopul formulării unei opinii asupra situațiilor financiare pot aduce în atenția auditorului situații de posibilă neconformitate cu legile și reglementările.** De exemplu, astfel de proceduri includ citirea proceselor-verbale, investigarea conducerii entității și consultanță juridică privind litigiile, revendicările și evaluările și efectuarea testelor de fond pentru detalii ale tranzacțiilor sau soldurilor.
23. **Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii conform cărora conducerea a prezentat auditorului toate situațiile cunoscute, reale sau potențiale, de neconformitate cu legi și reglementări, ale căror efecte trebuie avute în vedere la întocmirea situațiilor financiare.**
24. În absența probelor ce dovedesc contrariul, auditorul este îndreptățit să presupună că entitatea se află în conformitate cu aceste legi și reglementări.

Proceduri aplicabile în cazul în care este descoperită o situație de neconformitate

25. Anexa la acest ISA prezintă exemple de tipuri de informații ce ar putea atrage atenția auditorului și care ar putea indica o situație de neconformitate.
26. **În cazul în care auditorul are cunoștință de informații privind o posibilă situație de nonconformitate, auditorul trebuie să înțeleagă natura actului și circumstanțele în care acesta a apărut și să obțină suficiente alte informații pentru a evalua efectul potențial asupra situațiilor financiare.**
27. În cazul evaluării efectului potențial asupra situațiilor financiare, auditorul trebuie să aibă în vedere:
 - Eventuale consecințe financiare, cum ar fi amenzi, penalități, pagube, pericolul exproprierii activelor, întreruperea forțată a operațiilor și litigiile.
 - Dacă este necesară prezentarea informațiilor cu privire la eventualele consecințe financiare.
 - Dacă eventualele consecințe financiare sunt atât de grave, încât să pună sub semnul întrebării imaginea fidelă prezentată în situațiile financiare.
28. **În cazul în care auditorul consideră că pot exista situații de neconformitate, auditorul trebuie să documenteze constatările și să le discute cu conducerea.** Documentarea constatărilor va include copii ale înregistrărilor și documentației, și întocmirea proceselor-verbale ale discuțiilor, dacă este cazul.
29. În cazul în care conducerea nu furnizează informații satisfăcătoare din care să rezulte în fapt conformitatea, auditorul se va consulta cu juristul entității cu privire la aplicarea legilor și reglementărilor în circumstanțele respective și efectele posibile asupra situațiilor financiare. În cazul în care consultarea cu juristul entității nu este considerată oportună sau când auditorul nu este mulțumit de opinia acestuia, auditorul va avea în vedere consultarea propriului jurist pentru a determina dacă este vorba despre o încălcare a legilor și

reglementărilor în vigoare, posibilele consecințe legale și ce acțiuni suplimentare trebuie întreprinse de către auditor, dacă este cazul.

30. **În cazul în care nu pot fi obținute informații adecvate cu privire la situația de neconformitate suspectată, auditorul trebuie să aibă în vedere efectul lipsei probelor de audit asupra raportului de audit.**
31. **Auditorul trebuie să considere implicațiile neconformității în relație cu alte aspecte ale auditului, în special în ce privește credibilitatea declarațiilor conducerii.** În această privință, auditorul va reanaliza evaluarea riscului și validitatea declarațiilor conducerii, în cazul unei situații de neconformitate ce nu a fost detectată prin controalele interne sau nu a fost inclusă în declarațiile conducerii. Implicațiile cazurilor particulare de neconformitate descoperite de către auditor vor depinde de relația dintre săvârșirea faptei și tănuirea acesteia, dacă a existat o tănuire, în fața procedurilor specifice de control și de nivelul conducerii sau al angajaților implicați.

Raportarea neconformității

Către conducere

32. **Auditorul trebuie, cât mai curând posibil, fie să informeze comitetul de audit, Consiliul de Administrație și conducerea superioară, fie să obțină probe că aceștia sunt informați corespunzător cu privire la neconformitatea ce i-a atras atenția.** Totuși, nu este necesar ca auditorul să procedeze astfel pentru aspecte ce sunt în mod clar fără importanță sau neînsemnate și care se pot rezolva înainte de a se comunica natura acestora.
33. **În cazul în care, conform raționamentului profesional al auditorului, neconformitate este considerată a fi intenționată și semnificativă, auditorul trebuie să comunice constatările fără întârziere.**
34. **În cazul în care auditorul suspectează că membri ai conducerii superioare, inclusiv membri ai Consiliului de Administrație, sunt implicați în situația de neconformitate, auditorul trebuie să raporteze acest fapt nivelului imediat superior de autoritate din cadrul entității, dacă acesta există, cum ar fi un comitet de audit sau un consiliu de supraveghere.** În cazul în care nu există o autoritate superioară sau dacă auditorul consideră că nu se vor lua măsuri în baza raportului, sau persoana căreia i se raportează nu prezintă credibilitate, auditorul va avea în vedere apelarea la consultanță juridică.

Către utilizatorii raportului de audit al situațiilor financiare

35. **În cazul în care auditorul concluzionează că neconformitatea are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și că nu a fost reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau contrară.**
36. **În cazul în care auditorul este împiedicat de către entitate să obțină probe de audit adecvate și suficiente pentru a evalua dacă neconformitatea ce poate fi semnificativă pentru situațiile financiare a apărut sau este posibil să fi apărut, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să declare că se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare pe baza unei limitări a sferei angajamentului de audit.**

37. **În cazul în care auditorul este în imposibilitate de a determina dacă neconformitatea a apărut datorită limitărilor impuse de circumstanțe mai degrabă decât a celor impuse de entitate, acesta trebuie să aibă în vedere efectul asupra raportului de audit.**

Către autoritățile de reglementare și executive

38. Obligația de confidențialitate a auditorului exclude, de regulă, raportarea neconformității către o terță parte. Totuși, în anumite condiții, această obligație de confidențialitate este depășită prin statut, lege sau printr-o hotărâre judecătorească (de exemplu în unele țări auditorului i se cere să raporteze neconformitatea instituțiilor financiare unei autorități de supraveghere a acestora). Poate fi necesar ca, în astfel de circumstanțe, auditorul să solicite consultanță juridică, având în vedere responsabilitatea lui față de interesul public.

Retragerea din angajament

39. Auditorul poate ajunge la concluzia că retragerea din angajament este necesară în cazul în care entitatea nu întreprinde acțiuni de remediere pe care el le consideră necesare în condițiile respective, chiar și atunci când neconformitatea nu este semnificativă pentru situațiile financiare. Factorii ce ar putea afecta concluzia auditorului includ urmările pe care le are implicarea autorităților superioare în cadrul entității, situație ce poate afecta credibilitatea declarațiilor conducerii, precum și efectele pe care le-ar putea avea asupra auditorului continuitatea asocierii numelui acestuia cu entitatea. Pentru a ajunge la o astfel de concluzie, auditorul trebuie, de regulă, să apeleze la consultanță juridică.
40. **Așa cum este stipulat în “Codul de etică al contabililor profesioniști” emis de către Federația Internațională a Contabililor, la primirea unui chestionar din partea auditorului propus, auditorul în exercițiu trebuie să facă cunoscut dacă există motive profesionale datorită cărora auditorul propus nu trebuie să accepte numirea. Măsura în care un auditor în exercițiu poate discuta despre activitățile unui client cu un auditor propus va depinde de faptul, dacă a fost obținută sau nu permisiunea clientului ca acestea să procedeze astfel, și/ sau de cerințele etice sau legale ce se aplică în fiecare țară privind astfel de prezentări de informații. În cazul în care nu există astfel de probleme sau motive necesar a fi prezentate, auditorul în exercițiu, luând în considerare constrângerile legale și etice și, acolo unde este adecvat, permisiunea clientului, va furniza detalii privitoare la informații și va discuta liber cu auditorul propus toate problemele relevante pentru numire. În cazul în care nu este acordată permisiunea clientului de a discuta despre activitățile acestuia cu auditorul propus, acest lucru trebuie adus la cunoștința auditorului propus.**

Perspectiva sectorului public

1. *Multe dintre angajamentele sectorului public includ responsabilități suplimentare pentru audit, în ceea ce privește legile și reglementările. Chiar dacă responsabilitățile auditorului nu le depășesc pe cele ale auditorului sectorului privat, raportarea responsabilităților poate fi diferită, deoarece auditorul sectorului public poate fi obligat să raporteze asupra cazurilor de neconformitate autorităților centrale sau să le raporteze în raportul de audit. În ceea ce privește entitățile din sectorul public, Comitetul pentru Sectorul Public a completat recomandările incluse în acest ISA în Studiul 3 “Auditul situațiilor de conformitate cu autoritățile – Perspectiva sectorului public.”*

Anexă

Indicii privind posibilitatea apariției neconformității

Mai jos sunt prezentate exemple de tipuri de informații ce rețin atenția auditorului și care pot indica o situație de neconformitate cu legi sau reglementări:

- Investigații efectuate de către departamentele guvernamentale sau plăți ale amenzilor sau penalităților.
- Plăți pentru servicii sau credite nespecificate acordate consultanților, părților afiliate, angajaților sau angajaților guvernamentali.
- Comisioane pentru vânzări sau pentru agenți ce apar ca fiind excesiv de mari în raport cu acelea plătite în mod obișnuit de către entitate sau practicate în sectorul respectiv de activitate, sau pentru servicii primite în mod real.
- Cumpărări la prețuri semnificativ mai ridicate sau mai scăzute în raport cu prețul de piață.
- Plăți neobișnuite efectuate în numerar, cumpărări sub formă de cekuri plătibile la purtător sau transferuri către mai multe conturi bancare.
- Tranzacții neobișnuite cu societăți înmatriculate în țări ce sunt considerate a fi un paradis fiscal.
- Plăți pentru bunuri sau servicii făcute către alte țări decât cele din care au provenit bunurile sau serviciile.
- Plăți efectuate în lipsa unei documentații corespunzătoare de control al schimbului valutar.
- Existența unui sistem contabil care, fie prin concepere sau accidental, nu reușește să furnizeze probe de audit suficiente.
- Tranzacții neautorizate sau tranzacții înregistrate necorespunzător.
- Comentariile din media.