

## STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 260

### COMUNICAREA PROBLEMELOR DE AUDIT CELOR RESPONSABILI CU GUVERNANȚA

#### CUPRINS

	Paragrafele
Introducere.....	1-4
Persoane relevante.....	5-10
Probleme de audit de interes pentru guvernanta ce urmeaza a fi comunicate.....	11-12
Durata comunicării.....	13-14
Forme de comunicare.....	15-17
Alte aspecte.....	18-19
Confidențialitate.....	20
Legi și reglementări.....	21
Data intrării în vigoare.....	22

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 îndrumări în ceea ce privește comunicarea problemelor de audit financiar care apar în cursul auditării situațiilor financiare între auditor și cei responsabili cu guvernanta unei entități. Aceste comunicări sunt legate de aspectele de audit care sunt de interes pentru guvernanta, așa cum se definește în prezentul ISA. Acest ISA nu furnizează îndrumări cu privire la modalitățile de comunicare ale auditotului cu terțe părți aflate în exteriorul entității, de exemplu, agențiile de reglementare sau supraveghere.
2. **Auditorul trebuie să comunice celor responsabili cu guvernanta unei entități aspectele de audit de interes pentru guvernanta care apar din auditarea situațiilor financiare.**
3. În sensul prezentului ISA, “guvernanta” este termenul ce va fi utilizat pentru a descrie rolul persoanelor însărcinate cu supravegherea, controlul și conducerea unei entități<sup>1</sup>. Cei însărcinați cu guvernanta sunt răspunzători, de obicei, de asigurarea că entitatea își atinge obiectivele acesteia, de raportarea financiară, precum și de raportarea către părțile interesate. Structurile însărcinate cu guvernanta includ conducerea numai atunci când aceasta desfășoară astfel de funcții.
4. În scopul prezentului ISA, “probleme de audit de interes pentru guvernanta” sunt acele probleme care apar din auditarea situațiilor financiare și care, în opinia auditorului, sunt atât importante, cât și relevante pentru cei responsabili cu guvernanta în supravegherea procesului de raportare financiară și prezentare de informații. Problemele de audit de interes pentru guvernanta vor include doar acele aspecte care au venit în atenția auditorului ca rezultat al efectuării auditului. Auditorul nu este obligat, în concordanță cu ISA, să proiecteze proceduri cu scopul specific de a identifica problemele de interes pentru guvernanta.

## Persoane relevante

5. **Auditorul trebuie să determine persoanele relevante care sunt însărcinate cu guvernanta și cărora urmează să le comunice problemele de audit de interes pentru guvernanta.**
6. Structura guvernantei variază de la țară la țară, reflectând cadrul cultural și juridic. De exemplu, în unele țări, funcția de supraveghere și funcția de management sunt separate din punct de vedere legal în două organisme distincte, cum ar fi un consiliu de supraveghere (în totalitate sau în principal cu atribuții non-executive) și un consiliu de conducere (cu atribuții executive). În alte țări, ambele funcții reprezintă responsabilitatea juridică a unui singur consiliu unitar, cu toate că poate să mai existe un comitet de audit care sprijină acel consiliu în responsabilitățile specifice guvernantei, privitoare la raportarea financiară.

---

<sup>1</sup> Principiile guvernantei corporative (societare) au fost elaborate de multe țări ca punct de referință pentru stabilirea unui bun comportament corporativ. Astfel de principii se concentrează, în general, pe companiile tranzacționate public; totuși principiile mai pot să servească și la îmbunătățirea guvernantei în alte forme de entități. Nu există un model singular pentru o guvernanta societară solidă. Structurile consiliilor și practicile variază de la o țară la alta. Un principiu comun este acela conform căruia entitatea trebuie să dispună de o structură de guvernanta care să permită consiliului exercitarea unui raționament obiectiv cu privire la afacerile corporației, inclusiv raportarea financiară, în mod independent în special de management.

7. Această diversitate face imposibilă o identificare universală a persoanelor care sunt însărcinate cu guvernanta și cărora auditorul le va comunica problemele de audit de interes pentru guvernanta. Auditorul face uz de raționamentul profesional pentru a identifica acele persoane cărora le vor fi comunicate problemele de audit de interes pentru guvernanta, luând în considerare structura de guvernanta a fiecărei entități, circumstanțele angajamentului de audit și orice legislație relevantă. De asemenea, auditorul va lua în considerare responsabilitățile legale ale acelor persoane. De exemplu, în cazul entităților în care funcționează consilii de supraveghere sau comitete de audit, persoanele relevante pot fi acele organisme. Totuși, în entitățile în care un consiliu unitar a înființat un comitet de audit, auditorul poate decide să informeze acel comitet de audit, sau întreg consiliul, în funcție de importanța problemelor de audit de interes pentru guvernanta.
8. Atunci când structura guvernantei unei entități nu este bine definită, sau cei însărcinați cu guvernanta nu sunt clar identificați de circumstanțele angajamentului de audit sau de către legislație, auditorul va ajunge la un acord cu entitatea în ceea ce privește persoanele cărora le va comunica problemele de audit de interes pentru guvernanta. Exemplele pot include entități conduse de către proprietar, unele organizații non-profit, precum și unele agenții guvernamentale.
9. Pentru a evita neînțelegerile, o scrisoare de angajament poate explica faptul că auditorul va comunica doar acele probleme de interes pentru guvernanta care vor veni în atenția sa ca urmare a desfășurării unui audit și că auditorul nu este obligat să proiecteze proceduri cu scopul specific de a identifica probleme de interes pentru guvernanta. Scrisoarea de angajament poate, de asemenea:
  - descrie forma sub care vor fi comunicate orice probleme de audit de interes pentru guvernanta
  - identifica persoanele relevante cărora le vor fi comunicate aceste aspecte
  - identifica orice probleme specifice de audit care prezintă interes pentru guvernanta și care s-a convenit că vor fi comunicate.
10. Eficiența comunicărilor este sporită de dezvoltarea unei relații de lucru constructive între auditor și cei responsabili cu guvernanta. Această relație se dezvoltă în timp ce este menținută atitudinea de independență profesională și obiectivitate.

**Probleme de audit de interes pentru guvernanta ce urmează a fi comunicate**

11. **Auditorul trebuie să ia în considerare problemele de audit de interes pentru guvernanta care apar în urma auditării situațiilor financiare și să le comunice aceloră însărcinați cu guvernanta. De obicei, astfel de probleme vor include:**
  - Abordarea și sfera generală a unui audit financiar, inclusiv orice limitări care sunt posibile să apară, sau orice alte cerințe suplimentare;
  - Selectarea sau modificarea politicilor și practicilor contabile importante care au, sau ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale entității;
  - Efectul potențial asupra situațiilor financiare al oricăror riscuri și expuneri semnificative, cum ar fi litigii pe rol, care sunt obligatoriu prezentate în situațiile financiare;
  - Ajustări de audit, înregistrate sau nu de entitate, care au sau ar putea avea un impact semnificativ asupra situațiilor financiare ale entității;

- Incertitudini importante legate de evenimente și condiții care pot pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a continua activitatea;
  - Dezacorduri cu conducerea în ceea ce privește unele probleme care, individual sau cumulate, pot fi importante pentru situațiile financiare ale entității sau pentru raportul auditorului. Aceste comunicări vor include și specificații referitoare la soluționarea sau nesoluționarea problemei, precum și importanța acesteia;
  - Modificările preconizate ale raportului auditorului;
  - Alte aspecte care suscită interesul celor responsabili cu guvernarea, cum ar fi curențe semnificative în controlul intern, incertitudini legate de integritatea conducerii, precum și fraude care implică managementul;
  - Orice alte probleme asupra cărora s-a convenit în termenii angajamentului de audit.
12. Ca parte integrantă a comunicărilor auditorului, cei responsabili cu guvernarea vor fi informați cu privire la faptul că:
- Comunicarea problemelor de către auditor va include doar acele aspecte de interes pentru guvernare care au intrat în atenția auditorului ca rezultat al efectuării auditului; și
  - Un audit al situațiilor financiare nu este menit să identifice toate aspectele care pot fi relevante pentru cei însărcinați cu guvernarea. Prin urmare, auditul financiar nu identifică în mod normal toate aceste probleme.

#### **Durata comunicării**

13. **Auditorul va comunica problemele de audit de interes pentru guvernare într-o manieră oportună.** Aceasta permite celor responsabili cu guvernarea să ia măsuri corespunzătoare.
14. Pentru a putea comunica în mod oportun, auditorul va discuta cu cei responsabili cu guvernarea baza și momentul comunicării. În anumite cazuri, din considerente legate de natura problemei, auditorul poate comunica problema mai devreme de termenul anterior stabilit.

#### **Forme de comunicare**

15. Comunicările auditorului cu cei responsabili cu guvernarea pot fi în formă orală sau scrisă. Decizia auditorului cu privire la forma de comunicare aleasă (orală sau în scris) depinde de factori cum ar fi:
- Mărimea, structura operațională, forma de constituire juridică și procesele de comunicare care caracterizează entitatea ce urmează a fi auditată;
  - Natura, gradul de sensibilitate și importanța problemelor de audit de interes pentru guvernare ce urmează a fi comunicate;
  - Aranjamentele făcute cu privire la întâlnirile periodice sau raportările problemelor de audit de interes pentru guvernare;
  - Contactul și dialogul continuu pe care auditorul îl are cu cei însărcinați cu guvernarea.

16. Atunci când problemele de audit de interes pentru guvernare sunt comunicate oral, auditorul consemnează în documentele de lucru atât problemele comunicate, cât și orice răspunsuri legate de acele probleme. Această documentație poate lua forma unei copii a procesului verbal încheiat în urma discuției auditorului cu cei însărcinați cu guvernarea. În anumite cazuri, în funcție de natura, sensibilitatea și importanța problemei, se poate recomanda ca auditorul să confirme în scris celor responsabili cu guvernarea orice comunicări orale cu privire la problemele de audit de interes pentru guvernare.
17. În mod normal, auditorul va discuta inițial cu managementul problemele de interes pentru guvernare, cu excepția cazului în care acele probleme sunt legate de competența sau integritatea managementului. Aceste discuții inițiale cu conducerea sunt importante pentru clarificarea faptelor și a subiectelor, precum și pentru a oferi conducerii oportunitatea de a furniza informații suplimentare. În cazul în care conducerea acceptă să comunice o problemă de interes pentru guvernare celor responsabili cu guvernarea, auditorul nu mai este obligat să repete comunicarea, cu condiția ca auditorul să fie mulțumit că respectiva comunicare a fost făcută într-o manieră eficientă și adecvată.

#### **Alte aspecte**

18. În cazul în care auditorul consideră necesară o modificare a raportului auditorului asupra situațiilor financiare, așa cum este descris în ISA 700, “Raportul auditorului asupra situațiilor financiare”, comunicarea dintre auditor și cei responsabili cu guvernarea nu pot fi considerate ca un substitut.
19. Auditorul va evalua dacă probleme de audit de interes pentru guvernare comunicate anterior afectează situațiile financiare ale exercițiului financiar curent. Auditorul va decide dacă subiectul continuă să fie o problemă de interes pentru guvernare și dacă este necesar să o comunice din nou celor însărcinați cu guvernarea..

#### **Confidențialitate**

20. Cerințele organismelor contabile profesionale naționale, legislația sau reglementările pot impune obligații de confidențialitate care vor restricționa comunicarea de către auditor a problemelor de audit de interes pentru guvernare. Auditorul face referire la astfel de cerințe, legi sau reglementări înainte de a comunica problemelor celor responsabili cu guvernarea. În unele circumstanțe, conflictele potențiale cu obligațiile etice și legale ale auditorului în ceea ce privește confidențialitatea și raportarea pot fi complexe. În aceste cazuri, auditorul poate dori să apeleze la consultanța juridică.

#### **Legi și reglementări**

21. Cerințele organismelor contabile profesionale naționale, legislația sau reglementările pot obliga auditorul să comunice problemele de audit de importanță pentru guvernare. Aceste cerințe suplimentare de comunicare nu sunt acoperite de prezentul ISA; totuși, ele pot afecta conținutul, forma și durata comunicărilor către cei însărcinați cu guvernarea.

#### **Data intrării în vigoare**

22. Prezentul ISA intră în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor care se încheie la sau după 31 decembrie 2000.

### **Perspectiva Sectorului Public**

1. *Deși principiile de bază cuprinse în acest ISA se aplică angajamentelor de audit al situațiilor financiare din sectorul public, legislația care conferă legitimitate mandatului de audit poate specifica natura, conținutul și forma comunicărilor cu cei însărcinați cu guvernarea entității.*
2. *Pentru angajamentele de audit din sectorul public, tipurile de probleme care pot fi considerate de interes pentru guvernare pot fi mult mai numeroase decât cele discutate în prezentul ISA, care sunt direct legate de auditul situațiilor financiare. Mandatele auditorilor din sectorul public pot impune raportarea problemelor care intră în atenția auditorului și care sunt legate de:*
  - *Conformitatea cu cerințele legislative și de reglementare, precum și cu autoritățile relevante;*
  - *Adecvarea sistemelor de contabilitate și control;*
  - *Economia, eficiența și randamentul programelor, proiectelor și al activităților.*
3. *În cazul auditorilor din sectorul public, comunicările în scris pot fi puse la dispoziția publicului. Din acest motiv, auditorul entităților din sectorul public trebuie să fie conștient de faptul că tot ceea ce comunică în scris poate fi distribuit unui public mult mai larg decât doar acelor persoane care sunt însărcinate cu guvernarea.*