

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 315
CUNOAȘTEREA ENTITĂȚII ȘI MEDIULUI SĂU ȘI EVALUAREA RISCURILOR
DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ**

CUPRINS

	Paragraf
Introducere	1-5
Proceduri de evaluare a riscului și sursele de informații despre entitate și mediul său, inclusiv controlul intern al acesteia	6
Proceduri de evaluare a riscului	7-13
Discuție despre echipa angajamentului	14-19
Cunoașterea entității și mediului său, inclusiv controlul intern al acesteia	20-21
Sectorul, factorii de reglementare și alți factori externi, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil	22-24
Natura entității	25-29
Obiectivele și strategiile precum și riscurile de afaceri aferente	30-34
Evaluarea și analiza performanțelor financiare ale entității	35-40
Control intern	41-99
Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	100-107
Riscuri semnificative care solicită o atenție specială în audit	108-114
Riscuri pentru care testele detaliate de audit de sine-stătătoare nu oferă suficiente probe de audit adecvate	115-118
Revizuirea evaluării riscului	119
Comunicarea cu cei însărcinați cu governanța și managementul	120-121
Documentație	122-123
Data intrării în vigoare	124
Anexa 1: Cunoașterea entității și mediului său	
Anexa 2: Componente ale controlului intern	
Anexa 3: Condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă	

Standardele Internaționale de Audit (ISA) urmează a fi aplicate, după caz, auditului sau revizuirii informațiilor financiare istorice.

ISA conțin principiile de bază și procedurile esențiale (identificate după fontul literei cu care sunt tipărite, și anume, caractere aldine), precum și instrucțiunile (recomandările) aferente, sub forma materialelor explicative și a altor materiale, inclusive anexe. 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. De aceea este necesar să fie luat în considerare întrg textul ISA pentru a înțelege și aplica principiile de bază și procedurile esențiale.

Natura ISA cere auditorilor să-și exercite raționamentul profesional în aplicarea lor. În situații excepționale, un auditor financiar poate considera necesară abaterea de la un principiu de bază sau o procedură esențială dintr-un 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.

Orice limitare a aplicabilității unui anumit ISA trebuie evidențiată în acel ISA.

În situația în care anumite principii de bază, proceduri esențiale cuprinse într-un ISA nu sunt aplicabile în mediul sectorului public, sau atunci când sunt necesare instrucțiuni suplimentare într-un astfel de mediu, Comitetul pentru Sectorul Public al IFAC prevede acest lucru în cadrul Perspectivei Sectorului Public (PSP) de la sfârșitul aceluși ISA. Atunci când nu este atașat un PSP, acel ISA trebuie aplicat ca atare angajamentelor din sectorul public.

Introducere

1. Scopul acestui Standard Internațional de Audit (ISA) este de a stabili reguli și de a oferi recomandări privind cunoașterea entității și mediului său, inclusiv controlul intern al acesteia precum și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în auditul situațiilor financiare. Importanța evaluării riscului de către auditor ca bază pentru alte proceduri de audit este discutată la explicarea riscului de audit din ISA 200, „Obiectivul și principiile generale care guvernează auditul situațiilor financiare”.
2. Auditorul trebuie să ajungă să cunoască entitatea și mediul său, inclusiv controlul intern al acesteia, suficient pentru a identifica și evalua riscurile existenței denaturărilor semnificative ale situațiilor financiare fie că acestea se datorează fraudei fie erorilor și suficient pentru a pune la punct și aplica proceduri de audit suplimentare. ISA 500, „Probe de audit”, cere ca auditorul să utilizeze aserțiuni suficient de detaliate pentru a forma o bază pentru evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă precum și pentru punerea la punct și aplicarea altor proceduri de audit. Prezentul ISA cere ca auditorul să facă evaluări ale riscului la nivelul situațiilor financiare și aserțiunilor pe baza unei cunoașteri corespunzătoare a entității și mediului său, inclusiv a controlului intern al acesteia. ISA 330, „Procedurile auditorului ca răspuns la riscurile evaluate” discută despre responsabilitatea auditorului de a stabili răspunsurile generale și de a pune la punct și aplica alte proceduri de audit a căror natură, durată și întindere răspund evaluărilor riscului. Cerințele și recomandările acestui ISA se aplică împreună cu cerințele și recomandările din alte ISA. În particular, la ISA 240, „Responsabilitatea auditorului de a lua în considerare fraudă și erorile în auditul situațiilor financiare” se discută despre alte recomandări privind responsabilitatea auditorului de a evalua riscurile denaturării semnificative datorate fraudei.
3. Ceea ce urmează reprezintă o imagine de ansamblu a cerințelor acestui standard:
 - *Procedurile de evaluare a riscului și sursele de informații despre entitate și mediul său, inclusiv controlul intern al acesteia.* Această secțiune explică procedurile de audit pe care auditorul trebuie să le aplice pentru a cunoaște entitatea și mediul său, inclusiv controlul intern (proceduri de evaluare a riscului). De asemenea cere discuții în rândul echipei angajamentului despre susceptibilitatea la denaturări semnificative a situațiilor financiare.
 - *Cunoașterea entității și mediului său, inclusiv a controlului intern al acesteia.* Această secțiune cere ca auditorul să înțeleagă aspecte specificate ale entității și mediului său și componente ale controlului intern al acesteia pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă.
 - *Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.* Această secțiune obligă auditorul să identifice și evalueze riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și cel al aserțiunilor. Auditorul:
 - identifică riscurile prin analizarea entității și mediului său, inclusiv a controalelor relevante și prin analizarea claselor de tranzacții, soldurilor de conturi și prezentărilor de informații din situațiile financiare;

- corelează riscurile identificate cu ceea ce se poate greși la nivelul aserțiunilor; și
- ia în considerare semnificația și probabilitatea riscurilor.

Totodată această secțiune cere auditorului să determine dacă vreunul dintre riscurile evaluate este risc semnificativ care să necesite o atenție specială în cadrul auditului sau este un risc pentru care testele detaliate de audit în sine nu oferă suficiente probe de audit corespunzătoare. Auditorul trebuie să evalueze modul în care sunt concepute sistemele de control ale entității, inclusiv activitățile de control relevante asupra acestor riscuri și să determine dacă au fost implementate sau nu.

- *Comunicarea cu cei însărcinați cu guvernanta și managementul.* Această secțiune se ocupă cu probleme legate de controlul intern pe care auditorul le comunică celor însărcinați cu guvernanta și managementul.
 - *Documentația.* Această secțiune stabilește cerințele aferente privind documentația.
4. Cunoașterea entității și mediului său este un aspect esențial al efectuării unui audit conform ISA. În special, aceasta stabilește un cadru de referință în care auditorul planifică auditul și își exercită raționamentul profesional despre evaluarea riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare și reacționarea față de acele riscuri în cursul auditului, de exemplu atunci când:
- Se stabilește pragul de semnificație și se evaluează dacă raționamentul privind pragul de semnificație rămâne adecvat pe măsură ce auditul avansează;
 - Se are în vedere dacă selecția și aplicarea politicilor contabile sunt corespunzătoare și dacă prezentările din situațiile financiare sunt adecvate;
 - Se identifică ariile în care este necesară o atenție specială în audit, de exemplu, tranzacțiile între părți afiliate, aplicarea principiului continuității activității de către conducere sau analizarea scopului comercial al tranzacțiilor;
 - Se stabilesc ipoteze pentru a fi utilizate la aplicarea procedurilor analitice;
 - Se concep și aplică alte proceduri de audit pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil; și
 - Se evaluează suficiența și adecvarea probelor de audit obținute, cum ar fi adecvarea prezumțiilor și declarațiilor orale și scrise ale conducerii.
5. Auditorul utilizează raționamentul profesional pentru a determina gradul necesar de cunoaștere a entității și mediului său, inclusiv a controlului intern al acesteia. Considerentul primordial al auditorului este dacă are cunoștințe suficiente pentru a evalua riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare și pentru a pune la punct și aplica alte proceduri de audit. Gradul de cunoaștere generală care este cerut de auditor pentru efectuarea auditului este mai mic decât cel posedat de management pentru conducerea entității.

Proceduri de evaluare a riscului și surse de informații despre entitate și mediul său, inclusiv controlul intern al acesteia

6. Cunoașterea entității și mediului său, inclusiv controlul intern al acesteia este un proces continuu, dinamic de culegere, actualizare și analizare a informațiilor în cursul auditului. Așa cum este descris la ISA 500, procedurile de audit necesare cunoașterii sunt denumite „proceduri de evaluare a riscului” pentru că anumite informații obținute prin aplicarea acestor proceduri pot fi utilizate de auditor ca probe de audit care susțin evaluările riscurilor de denaturare semnificativă. În plus, la aplicarea procedurilor de evaluare a riscului, auditorul poate obține probe de audit despre clase de tranzacții, solduri de cont, sau prezentări de informații și aserțiuni conexe precum și despre eficiența operativă a controalelor, chiar dacă astfel de proceduri de audit nu au fost prevăzute expres ca teste detaliate de audit sau teste ale controalelor. De asemenea, auditorul poate alege să urmeze teste detaliate sau teste ale controalelor în paralel cu procedurile de evaluare a riscului pentru că așa este eficient.

PROCEDURI DE EVALUARE A RISULUI

7. **Auditorul trebuie să aplice următoarele proceduri de evaluare a riscului în vederea cunoașterii entității și mediului său, inclusiv a controlului intern al acesteia:**
 - (a) **Investigarea conducerii și altor persoane din cadrul entității;**
 - (b) **Proceduri analitice; și**
 - (c) **Observația și inspecția.**

Auditorul nu trebuie să aplice toate procedurile de evaluare a riscului descrise mai sus pentru fiecare aspect al cunoașterii descrise la paragraful 20. Totuși, toate procedurile de evaluare a riscului sunt aplicate de auditor în cursul procesului de cunoaștere necesară.

8. În plus, auditorul aplică alte proceduri de audit atunci când informațiile obținute pot fi utile la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, auditorul poate avea în vedere obținerea de informații de la consilierul juridic extern al entității sau de la experții evaluatori pe care i-a folosit entitatea. Analizarea informațiilor obținute din surse externe cum ar fi rapoarte ale analiștilor, băncilor sau agențiilor de rating, sau revistele comerciale și economice; de asemenea publicațiile financiare sau cele ale organismelor de reglementare pot fi utile la obținerea informațiilor despre entitate.
9. Deși multe dintre informațiile pe care auditorul le obține din investigații pot fi obținute de la conducere și cei responsabili cu raportarea financiară, chestionarea altor persoane din interiorul entității, cum ar fi personalul de producție și de audit intern sau alți angajați cu diferite niveluri de autoritate pot fi utile oferind auditorului o perspectivă diferită în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. La determinarea altor persoane din interiorul entității care pot fi

chestionate și a întinderii investigațiilor respective, auditorul are în vedere informațiile care ar putea fi obținute și care ar ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu:

- Chestionarea celor însărcinați cu guvernanta poate ajuta auditorul să înțeleagă mediul în care sunt întocmite situațiile financiare.
- Chestionarea personalului de audit intern se poate referi la activitățile lor privind concepția și eficiența controlului intern al entității și la aflarea răspunsului la întrebarea dacă managementul a reacționat satisfăcător la constatările care au rezultat din aceste activități.
- Chestionarea angajaților implicați în inițierea, procesarea sau înregistrarea tranzacțiilor complexe sau neobișnuite poate ajuta auditorul la evaluarea selecției și aplicării anumitor politici contabile.
- Chestionarea consilierului juridic intern se poate referi la astfel de probleme precum litigiile, respectarea legislației, informațiile despre fraudă sau cazurile suspecte de fraudă care afectează entitatea, garanțiile și obligațiile post-vânzare, contractele (cum ar fi asocierile în participațiune) cu partenerii de afaceri și semnificația condițiilor contractuale.
- Chestionarea personalului de vânzare sau marketing se poate referi la schimbările privind strategiile de marketing ale entității, tendințele în vânzare sau contractele cu clienții.

10. Procedurile analitice pot fi utile la identificarea existenței tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite și valorilor, indicatorilor și tendințelor care ar putea indica probleme cu implicații asupra situațiilor financiare și auditului. La efectuarea procedurilor analitice ca proceduri de evaluare a riscului, auditorul face estimări privind relațiile plauzibile care se așteaptă să existe, în mod rezonabil. Atunci când comparația estimărilor respective cu valorile înregistrate sau indicatorii calculați pe baza valorilor înregistrate generează relații neobișnuite sau neașteptate, auditorul ia în considerare acele rezultate la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, dacă aceste proceduri analitice folosesc date cumulate la un nivel ridicat (ceea ce este cazul deseori), rezultatele procedurilor analitice respective oferă doar indicii inițiale largi despre posibila existență a unei denaturări semnificative. În consecință, auditorul ia în considerare rezultatele unor astfel de proceduri analitice împreună cu alte informații obținute la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Vezi ISA 520, „Proceduri analitice” pentru instrucțiuni suplimentare asupra utilizării procedurilor analitice.

11. Observația și inspecția pot sprijini investigarea conducerii și altor persoane și de asemenea oferă informații despre entitate și mediul său. Astfel de proceduri de audit de regulă includ:

- Observația asupra activităților și operațiunilor entității.
- Inspecția documentelor (cum ar fi planurile și strategiile de afaceri), evidențele și manualele de control intern.
- Citirea rapoartelor întocmite de conducere (cum ar fi rapoartele de gestiune trimestriale și situațiile financiare interimare) și cei însărcinați cu guvernanta (cum ar fi procesele-verbale ale ședințelor consiliului de administrație).
- Vizitele la sediul și punctele de lucru ale entității.

- Urmărirea tranzacțiilor prin sistemul de informații relevante pentru raportarea financiară.
12. **Atunci când auditorul intenționează să folosească informații despre entitate și mediul său obținute în perioadele precedente, el trebuie să determine dacă au intervenit schimbări care să poată afecta relevanța unor astfel de informații pentru auditul curent.** Pentru angajamentele succesive experiența anterioară a auditorului în ceea ce privește entitatea contribuie la cunoașterea entității. De exemplu, procedurile de audit efectuate pentru auditul exercițiilor anterioare de regulă furnizează probe de audit despre structura organizatorică, activitatea și controalele entității precum și informații despre eventuale denaturări anterioare și dacă acestea au fost sau nu corectate la timp, care ajută auditorul la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în cursul auditului curent. Cu toate acestea, astfel de informații s-ar putea să fi devenit nerelevante datorită schimbărilor din entitate sau mediul acesteia. Auditorul face investigații și aplică alte proceduri de audit corespunzătoare, cum ar fi urmărirea procesării informațiilor în sistem, pentru a stabili dacă au apărut schimbări care pot afecta relevanța acestor informații.
13. Atunci când este relevant pentru audit, auditorul ia în considerare și alte informații cum ar fi cele obținute din acceptul dat de client auditorului sau procesul de continuare a mandatului de către acesta, ori, acolo unde este posibil, din experiența dobândită din alte angajamente îndeplinite pentru entitatea respectivă, de exemplu, angajamentele pentru revizuirea informațiilor financiare interimare.

DISCUȚII ÎN CADRUL ECHIBEI CARE ÎNDEPLINEȘTE ANGAJAMENTUL

14. **Membrii echipei angajamentului trebuie să discute susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative.**
15. Obiectivul acestor discuții este acela ca membrii echipei angajamentului să înțeleagă mai bine posibilitatea existenței denaturărilor semnificative ale situațiilor financiare rezultând din fraude sau erori în domeniile specifice atribuite lor și să înțeleagă modul în care rezultatele procedurilor de audit pe care le îndeplinesc ei pot afecta alte aspecte ale auditului inclusiv deciziile despre natura, timpul și întinderea altor proceduri de audit.
16. Discuțiile oferă posibilitatea ca membrii echipei cu experiență mai bogată, inclusiv partenerul (auditorul cu drept de semnătură), să împărtășească din opiniile bazate pe informațiile despre entitate și ca membrii echipei să facă schimb de informații despre riscurile de afaceri¹ la care este supusă entitatea și despre modul și locul în care situațiile financiare sunt susceptibile la denaturări semnificative. Așa cum cere ISA 240, un accent deosebit se pune pe susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative datorate fraudei. Discuțiile abordează totodată aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil la datele și circumstanțele entității.

¹ Vezi paragraful 30.

17. Raționamentul profesional este utilizat pentru a stabili care membrii ai echipei care îndeplinește angajamentul sunt incluși la discuții, cum și când vor avea acestea loc și întinderea lor. Membrii cheie ai echipei angajamentului sunt de regulă implicați în discuții; totuși, nu este necesar ca toți membrii echipei să aibă cunoștințe comprehensive despre toate aspectele auditului. Întinderea discuțiilor este influențată de rolurile, experiența și nevoile de informare ale membrilor echipei angajamentului. Într-un audit cu multiple locații, de exemplu, pot exista multiple discuții care să implice membrii cheie ai echipei angajamentului din fiecare locație semnificativă. Un alt factor de luat în considerare la planificarea discuțiilor este includerea sau nu a experților care au făcut parte din echipa angajamentului. De exemplu, auditorul poate hotărî că includerea în echipa angajamentului a unui profesionist cu aptitudini privind tehnologia informației (IT)² sau de altă natură este necesară și de aceea să includă acea persoană la discuții.
18. Așa cum o cere ISA 200, auditorul planifică și îndeplinește auditul cu scepticism profesional. Discuțiile între membrii echipei angajamentului subliniază nevoia de a menține scepticismul profesional pe parcursul angajamentului, de a fi atenți la informațiile sau alte condiții care indică posibila apariție a unei denaturări semnificative datorate fraudei sau erorii și de a da curs cu rigurozitate acestor indicii.
19. În funcție de circumstanțele auditului, pot exista alte discuții în vederea facilitării unui schimb permanent de informații între membrii echipei angajamentului privind susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative. Scopul este ca membrii echipei angajamentului să comunice și împărtășească informațiile obținute pe parcursul auditului care pot afecta evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă datorată fraudei sau erorilor sau procedurile de audit aplicate pentru abordarea riscurilor.

Cunoașterea entității și mediului său, inclusiv a controlului intern al acesteia

20. Cunoașterea de către auditor a entității și mediului său constă în înțelegerea următoarelor aspecte:
- (a) Sectorul, factorii de reglementare și alți factori exogeni, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil.
 - (b) Natura entității, inclusiv selecția și aplicarea de către entitate a politicilor contabile.
 - (c) Obiectivele și strategiile precum și riscurile de afaceri aferente care pot genera o denaturare semnificativă a situațiilor financiare.
 - (d) Evaluarea și revizuirea performanțelor financiare ale entității.
 - (e) Controlul intern.

Anexa 1 conține exemple de probleme pe care auditorul le poate avea în vedere pentru cunoașterea entității și mediului său privind categoriile (a) la (d) de mai

² Tehnologia informației (IT) cuprinde mijloacele automate de inițiere, procesare, stocare și comunicare a informațiilor și include dispozitive de înregistrare, sisteme de comunicare, sisteme computerizate (componente hardware și software și date) și alte dispozitive electronice.

sus. Anexa 2 conține o explicație detaliată a componentelor privind controlul intern.

21. Natura, timpul și întinderea procedurilor privind evaluarea riscului depind de circumstanțele angajamentului cum ar fi mărimea și complexitatea entității precum și experiența auditorului cu aceasta. În plus, identificarea schimbărilor semnificative la oricare dintre aspectele de mai sus privind entitatea din perioadele anterioare este deosebit de importantă pentru cunoașterea suficientă a entității în vederea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă.

*SECTORUL, FACTORII DE REGLEMENTARE ȘI ALȚI FACTORI
EXOGENI, INCLUSIV CADRUL APLICABIL DE RAPORTARE
FINANCIARĂ.*

22. **Auditorul trebuie să cunoască sectorul relevant, factorii de reglementare și alți factori exogeni inclusiv cadrul aplicabil de raportare financiară.** Acești factori includ condițiile privind sectorul cum ar fi mediul competitiv, relațiile dintre furnizor și client, și evoluțiile tehnologice; mediul de reglementare cuprinzând printre altele cadrul aplicabil de raportare financiară, mediul legal și politic, cerințele privind mediul înconjurător care afectează sectorul și entitatea; alți factori exogeni precum condițiile economice generale. Vezi ISA 250 „Considerente privind legislația în auditul situațiilor financiare” pentru alte cerințe legate de cadrul legal și de reglementare aplicabil entității și sectorului din care face parte.
23. Sectorul în care operează entitatea poate da naștere unor riscuri specifice de denaturare semnificativă decurgând din natura afacerii sau gradul de reglementare. De exemplu, contractele pe termen lung pot implica estimări semnificative ale veniturilor și cheltuielilor care dau naștere la riscuri de denaturare semnificativă. În astfel de cazuri, auditorul analizează dacă echipa angajamentului include membri cu suficiente cunoștințe și experiență relevante.
24. Cerințele legislative stabilesc de multe ori cadrul aplicabil de raportare financiară ce urmează a fi utilizat de conducere la întocmirea situațiilor financiare ale entității. În majoritatea cazurilor, cadrul aplicabil de raportare financiară va fi cel al jurisdicției în care este înregistrată sau funcționează entitatea și auditorul își desfășoară activitatea iar auditorul și entitatea cunosc amândoi acel cadru. În anumite cazuri, s-ar putea să nu existe un cadru local de raportare financiară, iar opțiunea entității este guvernată de practicile locale, practicile din sectorul respectiv, nevoile utilizatorului sau alți factori. De exemplu, entitățile concurente pot aplica Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) iar entitatea poate hotărî că IFRS sunt adecvate și pentru cerințele sale de raportare financiară. Auditorul analizează dacă legislația locală specifică anumite cerințe de raportare financiară pentru sectorul din care face parte entitatea, întrucât situațiile financiare pot fi semnificativ denaturate în contextul cadrul aplicabil de raportare financiară dacă managementul nu întocmește situațiile financiare conform acestor reglementări.

NATURA ENTITĂȚII

25. **Auditorul trebuie să cunoască natura entităţii.** Natura entităţii se referă la activitatea ei, acţionariatul şi guvernanta, tipurile de investiţii pe le face şi direcţe să le facă, felul în care este structurată şi modul în care este finanţată. Înţelegerea naturii unei entităţi permite auditorului să înţeleagă clasele de tranzacţii, soldurile conturilor şi prezentările de informaţii ce sunt aşteptate a se regăsi în situaţiile financiare.
26. Entitatea poate avea o structură complexă cu filiale sau alte componente în multiple locaţii. Pe lângă dificultăţile de consolidare în astfel de cazuri, alte aspecte cu structuri complexe care pot da naştere la riscuri de denaturare semnificativă sunt includ: alocarea pe segmente a fondului comercial şi deprecierea sa; dacă investiţiile sunt sub forma asocierilor în participaţiune, a filialelor sau a investiţiilor contabilizate după metoda punerii în echivalenţă; şi dacă entităţile cu scop special sunt contabilizate corespunzător.
27. Înţelegerea acţionariatului şi a relaţiilor dintre acţionari (asociaţi) şi alte persoane sau entităţi este şi ea importantă pentru a stabili dacă tranzacţiile între părţi afiliate au fost identificate şi contabilizate corespunzător. ISA 550 „Părţi afiliate” oferă îndrumări în plus asupra considerentelor auditorului relevante pentru părţile afiliate.
28. Auditorul trebuie să înţeleagă selecţia şi aplicarea de către entitate a politicilor contabile şi să analizeze dacă acestea sunt corespunzătoare pentru activitatea sa şi consecvente faţă de cadrul aplicabil de raportare financiară şi politicile contabile utilizate în sectorul relevant. Înţelegerea acestora presupune înţelegerea metodelor pe care entitatea le foloseşte pentru înregistrarea tranzacţiilor semnificative şi neobişnuite; înţelegerea efectului politicilor contabile semnificative în domeniile controversate sau emergente pentru care există o lipsă de linii directoare cu autoritate sau un consens; şi înţelegerea modificărilor în cadrul politicilor contabile ale entităţii. De asemenea auditorul identifică standardele şi reglementările de raportare financiară care sunt noi pentru entitate şi ia în considerare momentul şi modul în care entitatea va adopta astfel de cerinţe. Acolo unde entitatea a schimbat selecţia sau metoda de aplicare a unei politici contabile semnificative, auditorul analizează motivele schimbării şi dacă aceasta este adecvată şi conformă cu cerinţele cadrului aplicabil de raportare financiară.
29. Prezentarea situaţiilor financiare în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară presupune prezentarea adecvată a aspectelor semnificative. Aceste aspecte se referă la forma, aranjamentul şi conţinutul situaţiilor financiare şi notelor anexate la acestea, incluzând de pildă terminologia utilizată, gradul de detaliere, clasificarea elementelor din situaţii şi baza de calcul a valorilor prezentate. Auditorul ia în considerare dacă entitatea a prezentat un anumit aspect, în mod corespunzător, în lumina circumstanţelor şi faptelor cunoscute de auditor la acel moment.

OBIECTIVELE ŞI STRATEGIILE ŞI RISCURILE DE AFACERI AFERENTE

30. **Auditorul trebuie să cunoască obiectivele şi strategiile entităţii şi riscurile de afaceri aferente care pot da naştere la denaturări semnificative ale situaţiilor**

- financiare.** Entitatea își desfășoară activitatea în contextul sectorului, factorilor de reglementare și altor factori endogeni și exogeni. Pentru a răspunde acestor factori, conducerea entității sau cei însărcinați cu governanța definesc obiectivele, care sunt planurile generale ale entității. Strategiile sunt abordările operaționale prin care conducerea intenționează să îndeplinească obiectivele. Riscurile de afaceri rezultă din condiții semnificative, evenimente, circumstanțe, acte sau omisiuni care pot afecta capacitatea entității de realizare a obiectivelor și executarea a strategiilor sale, sau prin stabilirea de obiective și strategii inadecvate. Așa cum mediul extern se modifică, la fel desfășurarea activității unei entități este un proces dinamic iar strategiile și obiectivele acesteia se modifică în timp.
31. Riscul de afaceri este mai cuprinzător decât riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, incluzându-l pe cel din urmă. Riscul de afaceri în particular poate lua naștere din schimbare sau complexitate, deși nerecunoașterea nevoii de schimbare poate duce și ea la risc. Schimbarea poate apărea, de exemplu, din dezvoltarea de noi produse care ar putea fi un eșec; dintr-o piață neadecvată, chiar dacă s-a dezvoltat cu succes; sau din deficiențe care pot da naștere unor obligații și unui risc privind reputația. Înțelegerea riscurilor de afaceri mărește probabilitatea identificării riscurilor de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, auditorul nu are responsabilitatea de a identifica sau evalua toate riscurile de afaceri.
 32. Multe dintre riscurile de afaceri vor avea în final consecințe financiare și implicit un efect asupra situațiilor financiare. Totuși, nu toate riscurile de afaceri dau naștere la riscuri de denaturare semnificativă. Riscul de afaceri poate avea o consecință imediată pentru riscul de denaturare pentru clase de tranzacții, solduri de conturi și prezentări de informații la nivel de aserțiune sau la nivelul întregului ansamblu de situații financiare. De exemplu, riscul de afaceri apărând dintr-un portofoliu de clienți în scădere datorită consolidării sectorului poate mări riscul de denaturare asociat cu evaluarea creanțelor. Totuși, același risc, în special în combinație cu o economie în declin, poate avea de asemenea o consecință pe termen mai lung, pe care auditorul o ia în considerare la evaluarea aplicării principiului continuității activității. De aceea, auditorul hotărăște dacă riscul de afaceri poate da naștere unei denaturări semnificative în lumina circumstanțelor entității. Exemple de condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă sunt date în Anexa 3.
 33. De regulă, conducerea identifică riscurile de afaceri și pune la punct metode de abordare a lor. Un astfel de proces de evaluare a riscurilor este parte a controlului intern și este discutat la paragrafele 76 la 79.
 34. Entitățile mai mici de multe ori nu-și stabilesc obiective și strategii și nu-și gestionează riscurile de afaceri aferente prin intermediul unor planuri sau procese formale. În multe cazuri s-ar putea să nu existe nici o evidență a acestor aspecte. La astfel de entități, de regulă auditorul obține informațiile dorite prin chestionarea conducerii și observarea modului în care entitatea răspunde la astfel de probleme.

EVALUAREA ȘI REVIZUIREA PERFORMANTELOR FINANCIARE ALE ENTITĂȚII

35. **Auditorul trebuie să înțeleagă evaluarea și revizuirea performanțelor financiare ale entității.** Evaluarea performanțelor și revizuirea lor indică auditorului aspecte ale rezultatelor entității pe care conducerea și alte persoane le consideră importante. Indicatorii de performanță, fie externi fie interni, crează presiuni asupra entității care, la rândul lor, pot motiva conducerea să ia măsuri de îmbunătățire a rezultatelor activității sau să denatureze situațiile financiare. Cunoașterea indicatorilor de performanță ai entității ajută auditorul să-și dea seama dacă astfel de presiuni pot da naștere unor măsuri ale conducerii care să fi mărit riscul de denaturare semnificativă.
36. Evaluarea și revizuirea performanțelor financiare ale entității de către conducere trebuie distinsă de monitorizarea sistemelor de control (discutată ca și componentă a controlului intern la paragrafele 96-99), deși scopurile lor se pot suprapune. Monitorizarea sistemelor de control, totuși, se ocupă în mod expres de operarea eficientă a controlului intern prin luarea în considerare a informațiilor despre control. Evaluarea și revizuirea performanțelor este orientată către a afla dacă performanțele activității satisfac obiectivele stabilite de management (sau terți), dar în anumite cazuri indicatorii de performanță oferă și ei informații care permit conducerii să identifice deficiențele din controlul intern.
37. Informațiile generate intern și folosite de conducere în acest scop pot cuprinde indicatori cheie de performanță (financiari și de altă natură), bugete, analiza varianței, informații pe segmente, rapoarte de performanță divizionale, departamentale sau la alt nivel și comparații ale performanțelor entității cu cele ale concurenței. Părți externe pot de asemenea evalua și revizui performanțele financiare ale entității. De exemplu, informațiile externe cum ar fi rapoartele analiștilor și rapoartele agențiilor de rating pot furniza informații utile pentru cunoașterea de către auditor a entității și mediului ei. Deseori astfel de rapoarte se obțin de la entitatea supusă auditului.
38. Evaluările interne pot evidenția rezultate neașteptate sau tendințe care solicită chestionarea altor persoane de către conducere pentru a se stabili cauza și a se lua măsuri corective (inclusiv, în anumite cazuri, detectarea și corectarea erorilor în timp util). De asemenea evaluarea performanțelor poate indica auditorului un risc de denaturare a informațiilor aferente din situațiile financiare. De exemplu, evaluarea performanțelor poate indica faptul că entitatea înregistrează o creștere sau profitabilitate neobișnuit de rapidă comparativ cu aceea a altor entități din aceeași ramură. Astfel de informații, în special combinate cu alți factori cum ar fi primele bazate pe rezultate sau remunerarea prin stimulente pot indica riscul potențial de subiectivism din partea conducerii la întocmirea situațiilor financiare.
39. Multe dintre informațiile utilizate la evaluarea performanțelor pot fi produse de sistemul de informații al entității. În cazul în care conducerea presupune că datele utilizate pentru revizuirea performanțelor entității sunt exacte fără a avea o bază pentru prezumția respectivă, pot exista erori în informații conducând în mod potențial la denaturarea către concluzii incorecte despre performanțe. Atunci când auditorul intenționează să facă uz de indicatorii de performanță pentru audit (de exemplu pentru procedurile analitice), auditorul are în vedere dacă informațiile

- legate de revizuirea performanțelor entității de către conducere oferă o bază credibilă și sunt suficient de precise pentru un astfel de scop. Dacă face uz de indicatorii de performanță, auditorul verifică dacă ei sunt suficient de preciși pentru a detecta denaturări semnificative.
40. Entitățile mai mici de obicei nu dispun de procese formale pentru evaluarea și revizuirea performanțelor financiare ale entității. Cu toate acestea conducerea deseori se bazează pe anumiți indicatori cheie pe care cunoștințele și experiența privind activitatea entității îi sugerează a fi o bază credibilă pentru evaluarea performanțelor financiare și luarea măsurilor corespunzătoare.

CONTROL INTERN

41. **Auditorul trebuie să cunoască controlul intern relevant pentru audit.**
Auditorul se folosește de cunoștințele pe care le are despre controlul intern pentru a identifica tipuri de denaturări semnificative, a lua în considerare factorii care afectează riscurile de denaturare semnificativă și a concepe natura, timpul și întinderea altor proceduri de audit. Controlul intern relevant pentru audit este discutat la paragrafele 47-53 de mai jos. În plus, profunzimea cunoștințelor este discutată la paragrafele 54-56 de mai jos.
42. Controlul intern este procesul conceput și efectuat de cei însărcinați cu guvernarea, conducere și alți angajați în vederea furnizării unei asigurări rezonabile despre realizarea obiectivelor cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența activității și conformitatea cu legislația aplicabilă. Rezultă că acest control este conceput și implementat pentru a aborda riscurile de afaceri identificate care împiedică realizarea oricăruia dintre aceste obiective.
43. Controlul intern, așa cum este discutat în cadrul acestui ISA, este alcătuit din următoarele componente:
- (a) Mediul de control.
 - (b) Procesul de evaluare a riscului de către entitate.
 - (c) Sistemul de informații, inclusiv procesele de activitate aferente, relevant pentru raportarea financiară și comunicare.
 - (d) Activitățile de control.
 - (e) Monitorizarea controalelor.

Anexa 2 cuprinde o discuție detaliată asupra componentelor controlului intern.

44. Divizarea controlului intern în cele cinci componente oferă un cadru util pentru ca auditorii să ia în considerare modul în care diferitele aspecte ale controlului intern al unei entități pot afecta auditul. Divizarea nu reflectă neapărat modul în care entitatea ia în considerare și implementează controlul intern. De asemenea, considerentul primordial al auditorului este dacă și cum controlul intern previne sau detectează și corectează denaturările semnificative din clasele de tranzacții, soldurile de conturi sau prezentările de informații precum și aserțiunile aferente și nu clasificarea sa pe anumite componente. În consecință, auditorii pot utiliza o terminologie sau un cadru, pentru a descrie diverse aspecte ale controlului intern

- și efectul lor asupra auditului, diferite de cele utilizate în acest ISA, cu condiția ca toate componentele descrise în acest ISA să fie abordate.
45. Modul în care controlul intern este conceput și implementat variază în funcție de mărimea și complexitatea entității. În mod specific, entitățile mai mici pot utiliza mijloace mai puțin formale precum și procese și proceduri mai simple pentru îndeplinirea obiectivelor. De exemplu, entitățile mai mici cu o participare activă a conducerii în procesul de raportare financiară s-ar putea să nu aibă descrieri detaliate ale procedurilor contabile sau politici scrise detaliate. Pentru anumite entități, în special cele foarte mici, managerul-patron³ poate îndeplini funcții care într-o entitate mai mare sunt privite ca aparținând câtorva dintre componentele controlului intern. De aceea, componentele controlului intern pot să nu se distingă în mod clar în cadrul entităților mai mici dar scopul lor de bază este la fel de valid.
46. În cadrul acestui ISA termenul „control intern” cuprinde toate cele cinci componente ale controlului intern discutate mai sus. În plus, termenul „controale” se referă la una sau mai multe componente sau la oricare aspect legat de acestea.

Controale relevante pentru audit

47. Există un raport direct între obiectivele unei entități și controalele pe care aceasta le implementează pentru a furniza o asigurare rezonabilă despre îndeplinirea lor. Obiectivele entității și implicit sistemele de control sunt legate de raportarea financiar, activitatea și conformitate; totuși, nu toate aceste obiective și controale sunt relevante pentru evaluarea riscului de către auditor.
48. În mod obișnuit, controalele relevante pentru un audit se referă la obiectivul entității de a întocmi situații financiare în scopuri externe care să prezinte o imagine fidelă în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară și la gestionarea riscului de denaturare semnificativă a acelor situații financiare. Este o problemă de raționament profesional a auditorului, sub rezerva cerințelor acestui ISA, dacă un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant față de considerentele auditorului în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și conceperea și aplicarea procedurilor suplimentare ca răspuns la riscurile evaluate. În exercitarea aceluși raționament, auditorul judecă circumstanțele, componenta și factorii aplicabili cum ar fi:
- Raționamentul auditorului despre pragul de semnificație.
 - Mărimea entității.
 - Natura activității entității inclusiv organizarea sa și caracteristicile privind proprietatea.
 - Diversitatea și complexitatea activității entității.
 - Cerințele legale și de reglementare aplicabile.
 - Natura și complexitatea sistemelor care fac parte din controlul intern al entității inclusiv utilizarea firmelor de prestări servicii.
49. Controalele asupra exhaustivității și exactității informațiilor produse de entitate pot fi și ele relevante pentru audit dacă auditorul intenționează să facă uz de informațiile respective la conceperea și aplicarea procedurilor suplimentare.

³ Acest ISA folosește termenul „manager-patron” pentru a indica proprietarii unei entități care sunt implicați în conducerea zilnică a activității entității.

- Experiența anterioară a auditorului în ceea ce privește entitatea și informațiile obținute în cadrul procesului de cunoaștere a entității și mediului său și pe parcursul auditului ajută auditorul la identificarea controalelor relevante pentru audit. Mai departe, deși controlul intern se aplică întregii entități sau oricăreia dintre unitățile sale de operare ori procese de activitate, cunoașterea controlului intern referitor la fiecare dintre unitățile de operare sau procese de activitate ale entității s-ar putea să nu fie relevantă pentru audit.
50. Cu toate acestea, controalele privind activitatea și obiectivele de conformitate pot fi relevante pentru audit dacă ele se referă la date pe care auditorul le evaluează sau utilizează la aplicarea procedurilor de audit. De exemplu, controalele privind datele nefinanciare pe care auditorul le utilizează în procedurile analitice, cum ar fi datele statistice privind producția sau controalele privind detectarea cazurilor de nerespectare a legislației care ar putea avea un efect direct și semnificativ asupra situațiilor financiare, cum ar fi controalele asupra conformității cu legislația privind impozitul pe profit utilizată pentru a determina provizionul aferent impozitul pe profit, ar putea fi relevante pentru audit.
51. O entitate în general are controale referitoare la obiective care nu sunt relevante pentru un audit și de aceea nu trebuie luate în considerare. De exemplu, entitatea poate să se bazeze pe un sistem sofisticat de controale automate care să asigure operațiuni eficiente (cum ar fi sistemul de controale automate din aviația civilă de menținere a orarelor de zbor), dar aceste controale nu sunt de regulă relevante pentru audit.
52. Controlul intern asupra protejării activelor împotriva achizițiilor, utilizării sau vânzărilor neautorizate pot include controale referitoare la raportarea financiară și obiective ale activității. Pentru a înțelege fiecare componentă a controlului intern, în ceea ce privește controalele de protejare, auditorul se limitează la acele controale relevante pentru credibilitatea raportării financiare. De exemplu, utilizarea controalelor de acces, cum sunt parolele, care limitează accesul la date și programe care procesează debursările de numerar ar putea fi relevantă pentru auditul situațiilor financiare. Dimpotrivă, controalele de prevenire a utilizării excesive a materialelor în producție nu sunt în general relevante pentru auditul situațiilor financiare.
53. Controale relevante pentru audit pot exista în orice componentă a controlului intern iar o altă discuție asupra controalelor relevante pentru audit este prezentată la titlul fiecărei componente de control intern de mai jos. În plus, paragrafele 113 și 115 prezintă anumite riscuri pentru care auditorul trebuie să evalueze concepția sistemelor de control ale entității asupra acestor riscuri și să determine dacă ele au fost implementate.

Profunzimea cunoașterii controlului intern

54. Cunoașterea controlului intern presupune evaluarea concepției unui control și a stabili dacă acesta a fost implementat. Evaluarea concepției unui control presupune a avea în vedere dacă respectivul control, individual sau în combinație cu alte controale este apt să prevină, sau detecteze și corecteze, în mod eficient denaturările semnificative. Alte explicații sunt cuprinse în discuția asupra fiecărei componente de control intern de mai jos. Implementarea unui control înseamnă că

- acel control există și că entitatea face uz de el. Auditorul ia în considerare concepția unui control pentru a stabili dacă ia în considerare implementarea sa. Un control impropriu conceput poate reprezenta o deficiență semnificativă⁴ a controlului intern al entității iar auditorul va analiza posibilitatea de a comunica acest lucru celor însărcinați cu guvernanta și managementul așa cum o cere paragraful 120.
55. Procedurile de evaluare a riscului pentru obținerea probelor de audit despre concepția și implementarea controalelor relevante pot include chestionarea personalului entității, observarea aplicării controalelor specifice, inspectarea documentelor și rapoartelor și urmărirea tranzacțiilor prin sistemul de informații relevant pentru raportarea financiară. Chestionarea singură nu este suficientă pentru a evalua concepția unui sistem de control relevant pentru audit și a stabili dacă acesta a fost implementat.
56. Cunoașterea controalelor unei entități nu este suficientă pentru a servi ca testare a eficienței operative a controalelor, decât dacă există un anumit automatism care să asigure aplicarea consecventă a operării controlului (elementele manuale și automate ale controlului intern relevante pentru audit sunt descrise mai jos). De exemplu, obținerea probelor de audit despre implementarea unui control operat manual la un moment dat nu furnizează probe de audit despre eficiența operativă a controlului la alte momente pe parcursul perioadei auditate. Totuși, IT-ul permite unei entități să procese un volum mare de date cu consecvență și sporește capacitatea entității de a monitoriza desfășurarea activităților de control și de a realiza segregarea eficientă a datoriilor prin implementarea controalelor de securitate în aplicații, baze de date și sisteme de operare. De aceea, datorită consecvenței inerente a procesării IT, aplicarea procedurilor de audit pentru a stabili dacă un control automat a fost sau nu implementat poate servi ca test al eficienței operative a controlului respectiv, în funcție de evaluarea auditorului și testarea controalelor cum ar fi cele asupra modificărilor de program. Testele de eficiență operativă a controalelor sunt descrise mai departe la ISA 330.

Caracteristicile elementelor manuale și automate ale controlului intern relevante pentru evaluarea de către auditor a riscului

57. Majoritatea entităților fac uz de sistemele IT pentru raportarea financiară și în scopuri operaționale. Totuși, chiar și atunci când IT-ul este extensiv utilizat există și elemente manuale în cadrul sistemelor. Raportul între elementele manuale și cele automate variază. În anumite cazuri, în special, cel al entităților mai mici, mai puțin complexe, sistemele pot fi cu preponderență manuale. În alte cazuri, gradul de automatizare poate varia de la anumite sisteme substanțial automatizate cu puține elemente manuale la altele, chiar în cadrul aceleiași entități, predominant manuale. În consecință, sistemul de control intern al unei entități este probabil să conțină elemente manuale și automate, ale căror caracteristici sunt relevante pentru evaluarea riscului de către auditor și alte proceduri de audit bazate pe aceasta.

⁴ O deficiență semnificativă a controlului intern este una care ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

58. Utilizarea elementelor manuale sau automate în controlul intern afectează și maniera în care tranzacțiile sunt inițiate, înregistrate, procesate și raportate.⁵ Controalele dintr-un sistem manual pot include proceduri precum aprobările și revizuirile activităților precum și reconcilierile și urmărirea elementelor reconciliante. În mod alternativ, o entitate poate folosi proceduri automate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacții, caz în care evodentele în format electronic înlocuiesc documentele cum sunt ordinele de cumpărare, facturile, documentele de expediție și evidențele contabile aferente. Controalele din sistemele IT constau dintr-o combinație de controale automatizate (de exemplu, controalele încorporate în programele de calculator) și controale manuale. Mai departe, controalele manuale pot fi independente de IT, pot utiliza informații produse de IT sau se pot limita la monitorizarea funcționării eficiente a IT și a controalelor automatizate și la tratarea excepțiilor. Atunci când IT-ul este folosit pentru a iniția, înregistra, procesa sau raporta tranzacții sau alte date financiare pentru includerea în situațiile financiare, sistemele și programele pot include controale referitoare la aserțiunile corespondente pentru conturile semnificative sau pot fi critice pentru eficiența funcționare a controalelor manuale care depind de IT. Mixtura dintre controalele manuale și cele automatizate într-o entitate variază în funcție de natura și complexitatea utilizării IT-ului de către entitate.
59. În general, IT-ul oferă beneficii potențiale de eficiență pentru controlul intern al unei entități deoarece permite acestea să:
- Aplice cu consecvență reguli de afaceri predefinite și să efectueze calcule complexe la procesarea unui volum mare de tranzacții sau date;
 - Amelioreze oportunitatea, disponibilitatea și exactitatea informațiilor;
 - Faciliteze analiza suplimentară a informațiilor;
 - Amelioreze capacitatea de monitorizare a performanțelor activității entității și a politicilor și procedurilor sale;
 - Reducă riscul ca sistemele de control să fie eludate; și
 - Amelioreze capacitatea de realizare a unei segregări eficiente a datoriilor prin implementarea controalelor de securitate în aplicații, baze de date și sisteme de operare.
60. IT-ul de asemenea generează riscuri specifice pentru controlul intern al unei entități, incluzând următoarele:
- Încrederea în sisteme sau programe care procesează date în mod inexact, procesează date inexacte sau ambele.
 - Accesul neautorizat la date care poate genera distrugerea de date sau schimbări neavenite de date, inclusiv înregistrarea de tranzacții neautorizate sau inexistente ori înregistrarea inexactă a tranzacțiilor. Riscuri specifice pot apărea acolo unde mai mulți utilizatori accesează o bază de date comună.
 - Posibilitatea ca personalul IT să dobândească un acces privilegiat dincolo de ceea ce este necesar pentru îndeplinirea sarcinilor atribuite încălcând prin aceasta segregarea datoriilor.
 - Schimbările neautorizate de date în fișierele master.

⁵ Paragraful 9 al Anexei 2 definește inițierea, înregistrarea, procesarea și raportarea așa cum sunt ele folosite pe parcursul acestui ISA.

- Schimbările neautorizate aduse sistemelor sau programelor.
 - Intervenția manuală inoportună.
 - Pierderea potențială de date sau incapacitatea de accesare necesară a datelor.
61. Aspectele manuale ale sistemelor pot fi mai adecvate acolo unde judecata și discreția sunt necesare cum este cazul pentru următoarele situații:
- Tranzacții mari, neobișnuite sau nerecurente.
 - Situații în care erorile sunt dificil de definit, anticipat sau prezis.
 - În situațiile în schimbare care solicită o reacție a controlului în afara ariei de aplicabilitate a unui control automatizat existent.
 - În monitorizarea eficienței controalelor automatizate.
62. Controalele manuale sunt efectuate de oameni și de aceea generează riscuri specifice pentru controlul intern al entității. Controalele manuale pot fi mai puțin credibile decât cele automatizate deoarece ele pot mai ușor trecute cu vederea, ignorate sau ocolite și de asemenea sunt și mai predispuse la erori și greșeli simple. De aceea, consecvența aplicării unui element de control manual nu poate fi presupusă. Sistemele manuale pot fi mai puțin potrivite pentru următoarele situații:
- Volum mare de tranzacții recurente sau în situațiile în care erorile care pot fi anticipate sau precise pot fi prevenite sau detectate de parametrii de control care sunt automatizați.
 - Activitățile de control în care modalitățile specifice de efectuare a controlului pot fi concepute și automatizate în mod corespunzător.
63. Întinderea și natura riscurilor de control intern variază în funcție de natura și caracteristicile sistemului de informații al entității. De aceea pentru înțelegerea controlului intern, auditorul are în vedere dacă entitatea a reacționat adecvat la riscurile provenind din utilizarea IT-ului sau sistemelor automatizate prin stabilirea unor controale eficiente.

Limitele controlului intern

64. Controlul intern indiferent de modul în care este conceput și operează poate oferi entității doar o asigurare rezonabilă despre îndeplinirea obiectivelor de raportare financiară ale entității. Probabilitatea de realizare este afectată de limitele inerente controlului intern. Acestea includ realitatea faptului că judecata umană în luarea deciziilor poate fi defectuoasă și că în controlul intern pot apărea lacune datorită erorii umane, cum sunt greșelile sau erorile simple. De exemplu, dacă personalul din sistemul de informații al unei entități nu înțelege pe deplin modul în care sistemul de înregistrare a comenzilor procesează vânzările, el poate concepe în mod eronat schimbările ce sunt necesare sistemului pentru a procesa vânzările pentru o nouă linie de produse. Pe de altă parte, astfel de schimbări pot fi corect concepute dar înțelese greșit de cei care convertesc concepția într-un cod-program. Erorile pot de asemenea să apară la utilizarea informațiilor produse de IT. De exemplu, controalele automatizate pot fi concepute să raporteze tranzacțiile peste o anumită valoare specificată în vederea analizării lor de către conducere, dar cei responsabili cu desfășurarea analizei s-ar putea să nu înțeleagă

- scopul unor astfel de rapoarte și în consecință să nu le analizeze sau să nu investigheze elementele neobișnuite.
65. În plus, controalele pot fi eludate prin asocierea a două sau mai multor persoane în acest scop sau prin ignorarea controlului intern de către conducere în mod inadecvat. De exemplu, conducerea poate încheia contracte colaterale cu clienții care modifică termenii și condițiile contractelor standard de vânzare ale entității, ceea ce poate da naștere la o recunoaștere improprie a veniturilor. De asemenea, verificările de editare dintr-un program soft care sunt concepute să identifice și raporteze tranzacțiile care depășesc anumite limite de credit specificate ar putea fi ignorate sau deselectate.
 66. Entitățile mai mici deseori au mai puțini angajați ceea ce poate limita măsura în care este posibilă segregarea sarcinilor. Totuși, pentru domeniile cheie chiar și într-o entitate foarte mică s-ar putea să fie posibilă implementarea unui anumit grad de segregare a sarcinilor sau altă formă de control simplă dar eficientă. Posibilitatea de eludare a controalelor de către patronul-manager depinde în mare măsură de mediul de control și în special de atitudinea patronului-manager față de importanța controlului intern.

Mediul de control

67. **Auditorul trebuie să cunoască mediul de control.** Mediul de control include guvernanta și funcțiile manageriale precum și atitudinea, conștientizarea și măsurile celor însărcinați cu guvernanta și conducerea privind controlul intern al entității și importanța sa în entitate. Mediul de control stabilește tonul unei organizații, influențând conștiința oamenilor săi privind controlul. Este temelia unui control intern eficient, asigurând disciplină și structură.
68. Responsabilitatea primară pentru prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor aparține celor însărcinați cu guvernanta și conducerii, deopotrivă. La evaluarea concepției mediului de control și pentru a stabili dacă acesta a fost implementat, auditorul înțelege cum conducerea, sub supravegherea celor însărcinați cu guvernanta, a creat și menținut o cultură de onestitate și comportament etic și a pus la punct controale adecvate pentru a preveni și detecta fraudele și erorile într-o entitate.
69. La evaluarea concepției mediului de control al entității, auditorul ia în considerare următoarele elemente și modul în care ele au fost încorporate în procesele entității:
 - (a) Comunicarea și impunerea integrității și valorilor etice - elemente esențiale care influențează eficiența concepției, administrării și monitorizării controalelor.
 - (b) Angajamentul față de competență – luarea în considerare de către conducere a nivelurilor de competență pentru anumite sarcini și modul în care acele niveluri se materializează în aptitudini și cunoștințe necesare.
 - (c) Participarea de către cei însărcinați cu guvernanta – independența față de conducere, experiența și statutul lor, gradul lor de implicare și analizarea activității, informațiile pe care le primesc,

- gradul în care problemele dificile sunt ridicate și urmărite de conducere și interacțiunea lor cu auditorii interni și externi.
- (d) Filozofia și stilul de operare al conducerii – abordarea conducerii față de asumarea și gestionarea riscurilor de afaceri și atitudinea și măsurile conducerii în direcția raportării financiare, a procesării informațiilor și a personalului și funcțiilor contabile.
 - (e) Structura organizațională – cadrul în care activitatea unei entități pentru realizarea obiectivelor sale este planificată, executată, controlată și revizuită.
 - (f) Desemnarea autorității și responsabilității – modul în care sunt desemnate autoritatea și responsabilitatea pentru activitățile operaționale și modul în care sunt stabilite relațiile de raportare și ierarhiile de autorizare.
 - (g) Politicile și practicile privind resursele umane – recrutarea, orientarea, instruirea, evaluarea, consilierea, promovarea, compensarea și măsurile de remediere.
70. Pentru a înțelege elementele mediului de control, auditorul are în vedere și dacă ele au fost implementate. În mod obișnuit, auditorul obține probe de audit relevante printr-o combinație de investigații și alte proceduri de evaluare a riscului, de exemplu, prin coroborarea investigațiilor cu observația sau inspecția documentelor. De exemplu, prin chestionarea conducerii și angajaților, auditorul poate înțelege modul în care conducerea comunică angajaților optica sa asupra practicilor de afaceri și comportamentului etic. Auditorul stabilește dacă au fost implementate controalele, văzând dacă managementul a pus la punct un cod formal de conduită și dacă acesta acționează într-o manieră care sprijină codul sau încurajează încălcarea sa ori autorizează excepțiile de la cod.
71. Probele de audit pentru elementele mediului de control s-ar putea să nu fie disponibile sub forma unor documente, în special la entitățile mai mici unde comunicarea dintre conducere și ceilalți angajați ar putea fi informală dar eficientă. De exemplu, angajamentul conducerii față de valorile etice și competență este deseori transpus prin comportamentul de care dă dovadă în conducerea activității entității în loc de un cod de conduită în formă scrisă. În consecință, atitudinea, conștientizarea și măsurile conducerii sunt de o importanță particulară pentru conceperea mediului de control al unei entități mai mici. În plus, rolul celor însărcinați cu guvernanta este deseori asumat de patronul-manager atunci când nu există alți patroni.
72. Responsabilitățile generale ale celor însărcinați cu guvernanta sunt recunoscute în codurile de practică și alte regulamente sau ghiduri elaborate pentru cei însărcinați cu guvernanta. Este unul, dar nu singurul, rol al celor însărcinați cu guvernanta de a contrabalansa presiunea asupra conducerii în ceea ce privește raportarea financiară. De exemplu, baza de remunerare a conducerii poate fi un factor de stres pentru conducere provenind din cererile conflictuale de raportare fidelă și beneficiile percepute ale rezultatelor îmbunătățite. Pentru înțelegerea concepției mediului de control, auditorul ia în considerare aspecte precum independența administratorilor și capacitatea lor de a evalua măsurile conducerii. Auditorul ia în

- considerare și dacă există un comitet de audit care să înțeleagă tranzacțiile entității și să evalueze dacă situațiile financiare oferă o imagine fidelă în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară.
73. Natura mediului de control al unei entități este în așa fel încât are un efect cuprinzător asupra evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, controalele patronului-manager pot atenua lipsa segregării sarcinilor într-o entitate mică sau un consiliu de administrație activ și independent poate influența filozofia și stilul de operare al unei conduceri superioare în entitățile mai mari. Evaluarea de către auditor a concepției mediului de control al entității presupune a lua în considerare dacă punctele forte din elementele mediului de control oferă împreună un temei adecvat pentru celelalte componente ale controlului intern și nu sunt subminate de curențele mediului de control. De exemplu, politicile și practicile privind resursele umane direcționate către angajarea de personal financiar, contabil și IT competent s-ar putea să nu atenueze tendința conducerii superioare de a supraevalua rezultatele. Schimbările din mediul de control pot afecta relevanța informațiilor obținute în cursul angajamentelor de audit anterioare. De exemplu, decizia conducerii de a angaja resurse suplimentare în pregătirea profesională și conștientizarea activităților de raportare financiară poate reduce riscul erorilor în procesarea informațiilor financiare. În schimb, refuzul conducerii de a angaja suficiente resurse pentru a aborda riscurile de securitate prezentate de IT poate afecta controlul intern permițând efectuarea de modificări neavenite la programele de calculator sau la date sau permițând procesarea unor tranzacții neautorizate.
74. Existența unui mediu de control satisfăcător poate fi un factor pozitiv atunci când auditorul evaluează riscurile de denaturare semnificativă și după cum reiese din paragraful 5 al ISA 330 influențează natura, timpul și întinderea procedurilor suplimentare ale auditorului. În special, poate ajuta la reducerea riscului de fraudă deși un mediu de control satisfăcător nu este un obstacol absolut în calea fraudei. În schimb, curențele din mediul de control pot submina eficiența controalelor și de aceea să fie factori negativi în evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă, în special în ce privește fraudă.
75. Mediul de control în sine nu previne sau detectează și corectează o denaturare semnificativă a claselor de tranzacții, soldurilor de conturi și prezentărilor de informații și aserțiunilor aferente. De aceea, auditorul de obicei ia în considerare efectul altor componente împreună cu mediul de control atunci când evaluează riscurile de denaturare semnificativă; de pildă monitorizarea controalelor și operarea unor activități de control specifice.

Procesul de evaluare a riscului de către entitate

76. **Auditorul trebuie să cunoască procesul, din cadrul entității, de identificare a riscurilor de afaceri relevante pentru obiectivele de raportare financiară și de luare a hotărârilor asupra măsurilor de contracarare a acelor riscuri și rezultatele acestuia.** Procesul este descris ca „proces de evaluare a riscului de către entitate” și formează baza de stabilire de către conducere a riscurilor ce trebuie gestionate.

77. La evaluarea concepției și implementării procesului de evaluare a riscului de către entitate, auditorul stabilește modul în care conducerea identifică riscurile de afaceri relevante pentru raportarea financiară, estimează semnificația riscurilor, evaluează probabilitatea apariției lor și hotărăște asupra măsurilor de gestionare a lor. Dacă procesul de evaluare a riscurilor de către entitate este corespunzător date fiind circumstanțele, aceasta ajută auditorul să identifice riscurile de denaturare semnificativă.
78. Auditorul se interesează de riscurile de afaceri pe care le-a identificat conducerea și vede dacă ele pot da naștere unei denaturări semnificative. În cursul auditului, auditorul poate identifica riscuri de denaturare semnificativă pe care conducerea nu le-a identificat. În astfel de cazuri, auditorul are în vedere dacă a existat un risc de bază de un așa fel încât ar fi trebuit identificat în cadrul procesului de evaluare a riscului de către entitate și dacă da, de ce nu s-a întâmplat acest lucru și dacă procesul este corespunzător în circumstanțele date. Dacă, drept consecință, auditorul consideră că există o deficiență semnificativă în cadrul procesului de evaluare a riscului de către entitate, el va comunica acest aspect celor însărcinați cu guvernanta așa cum o cere paragraful 120.
79. Într-o entitate mai mică, conducerea s-ar putea să nu dispună de un proces formal de evaluare a riscului ca la paragraful 76. pentru astfel de entități, auditorul discută cu conducerea despre modul în care aceasta identifică și tratează riscurile afacerii.

Sistemul de informații, inclusiv procesele de activitate aferente, relevant pentru raportarea financiară și comunicarea

80. Sistemul de informații relevant pentru obiectivele de raportare financiară, care include sistemul contabil, este alcătuit din proceduri și evidențe menite să inițieze, înregistreze, proceseze și raporteze tranzacțiile entității (precum și evenimentele și condițiile) și să asigure răspunderea pentru activele, datoriile și capitalul propriu aferente.
- 81. Auditorul trebuie să cunoască sistemul de informații, inclusiv procesele de activitate aferente, relevant pentru raportarea financiară, cuprinzând următoarele domenii:**
- **Clasele de tranzacții din activitatea entității care sunt semnificative pentru situațiile financiare.**
 - **Procedurile, atât din sistemul manual cât și din cel informatic, după care acele tranzacții sunt inițiate, înregistrate, procesate și raportate în situațiile financiare.**
 - **Evidențele contabile conexe, fie electronice fie manuale, care susțin informațiile și conturile specifice din situațiile financiare în privința inițierii, înregistrării, procesării și raportării tranzacțiilor.**
 - **Modul în care sistemul de informații surprinde evenimentele și condițiile, în afara claselor de tranzacții, care sunt importante pentru situațiile financiare.**

- **Procesul de raportare financiară folosit la întocmirea situațiilor financiare, inclusiv estimările contabile semnificative și prezentările de informații.**
82. Pentru aceasta, auditorul ia în considerare procedurile utilizate pentru transferarea informațiilor din sistemele de procesare a tranzacțiilor în registrul-jurnal sau sistemele de raportare financiară. Totodată auditorul trebuie să înțeleagă procedurile entității de strângere a informațiilor relevante pentru raportarea financiară a altor evenimente și condiții în afara tranzacțiilor, cum ar fi amortizarea activelor și schimbările privind recuperabilitatea creanțelor.
 83. De regulă sistemul de informații al unei entități include utilizarea unor înregistrări standard care sunt necesare în mod regulat pentru a înregistra tranzacții precum vânzările, achizițiile și plățile din registrul-jurnal sau pentru a înregistra estimările contabile făcute periodic de conducere, cum ar fi schimbările în ceea ce privește estimarea creanțelor neîncasabile.
 84. Procesul de raportare financiară al unei entități de asemenea include utilizarea unor înregistrări non-standard pentru a surprinde tranzacții sau ajustări nerecurente și neobișnuite. Exemple de astfel de înregistrări includ ajustările și înregistrările de consolidare pentru o combinare sau vânzare de întreprinderi ori estimări nerecurente precum deprecierea activelor. În cadrul sistemelor de registru-jurnal manuale pe suport de hârtie, înregistrările non-standard pot fi identificate prin inspecția registrelor, jurnalelor și documentelor justificative. Totuși, atunci când sunt utilizate proceduri automatizate. Totuși, atunci când sunt utilizate proceduri automatizate pentru a ține registrul-jurnal și a întocmi situațiile financiare, astfel de înregistrări pot exista doar în formă electronică și pot fi mai ușor identificate prin utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.
 85. Întocmirea situațiilor financiare ale entității include proceduri care sunt menite să asigure informațiile cerute a fi prezentate de cadrul aplicabil de raportare financiară sunt acumulate, înregistrate, procesate, sintetizate și raportate corespunzător în situațiile financiare.
 86. Pentru a înțelege toate acestea, auditorul ia în considerare riscurile de denaturare semnificativă asociate cu eludarea necorpeunzătoare a controalelor asupra înregistrărilor contabile și controalele care vizează înregistrările contabile altele decât cele standard. De exemplu, procesele și controalele automatizate pot reduce riscul unor erori inadvertente dar nu previn riscul ca anumite persoane să treacă în mod neavenit peste astfel de procese automatizate prin, de exemplu, modificarea sumelor care se transmit automat registrului-jurnal sau sistemului de raportare financiară. Mai departe, auditorul este conștient că atunci când tehnologia informatică este folosită pentru a transfera automat informații, s-ar putea să existe puține probe evidente sau deloc asupra unor astfel de intervenții în sistemele de informații.
 87. Totodată auditorul înțelege modul în care procesarea incorectă a tranzacțiilor este rezolvată, de exemplu, dacă există un fișier în suspensie automatizat și cum este acesta utilizat de către entitate pentru a se asigura rezolvarea la timp a problemelor în așteptare și modul în care sunt procesate și contabilizate cazurile de eludare sau încălcare a sistemului.

88. Auditorul trebuie să înțeleagă sistemul de informații al entității relevant pentru raportarea financiară într-o manieră corespunzătoare față de circumstanțele entității. Aceasta presupune înțelegerea modului în care tranzacțiile sunt inițiate în cadrul proceselor de activitate ale entității. Procesele de activitate ale entității sunt activități menite să dezvolte, achiziționeze, producă, vândă și distribuie produsele și serviciile entității; să asigure respectarea legislației; și să înregistreze informațiile, inclusiv cele contabile și privind raportarea financiară.
89. **Auditorul trebuie să înțeleagă modul în care entitatea comunică rolurile și responsabilitățile privind raportarea financiară și problemele semnificative referitoare la raportarea financiară.** Comunicarea implică asigurarea înțelegerii rolurilor și responsabilităților individuale referitoare la controlul intern asupra raportării financiare și poate lua forma de pildă a unor manuale de politici și manuale de raportare financiară. Aceasta include măsura în care personalul înțelege modul în care activitățile lor din cadrul sistemului de informații privind raportarea financiară se corelează cu munca altora și mijloacele de raportare a excepțiilor unui nivel ierarhic superior în cadrul entității. Canalele deschise de comunicare ajută la a asigura raportarea și luarea de măsuri asupra excepțiilor. Înțelegerea de către auditor a comunicării referitoare la problemele de raportare financiară include și comunicările între conducere și cei însărcinați cu guvernarea, în special comitetul de audit, precum și comunicările externe cum sunt cele cu autoritățile de reglementare.

Activități de control

90. **Auditorul trebuie să cunoască suficient activitățile de control pentru a evalua riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și pentru a concepe alte proceduri de audit care să vină în întâmpinarea riscurilor evaluate.** Activitățile de control sunt politicile și procedurile care ajută la a asigura îndeplinirea directivelor conducerii; de exemplu, că se iau măsurile necesare pentru a contracara riscurile care împieteză asupra realizării obiectivelor entității. Activitățile de control, fie în cadrul sistemelor informatizate fie în cadrul celor manuale, au diverse obiective și se aplică la diverse niveluri organizaționale și funcționale. Exemple de activități specifice de control includ pe acelea referitoare la:
- Autorizare.
 - Revizuirea performanțelor.
 - Procesarea informațiilor.
 - Controalele fizice.
 - Segregarea datoriilor.
91. Pentru a cunoaște activitățile de control, auditorul este în primul rând preocupat să vadă dacă, și cum, o activitate specifică de control, individual sau în combinație cu altele, previne, sau detectează și corectează denaturările semnificative în clasele de tranzacții, soldurile de conturi sau prezentările de informații. Activitățile de control relevante pentru audit sunt cele pe care auditorul consideră că este necesar să le înțeleagă pentru a evalua riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune și pentru care consideră că este necesar să conceapă și aplice alte proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate. Un audit

- nu face necesară înțelegerea tuturor activităților de control referitoare la fiecare clasă semnificativă de tranzacții, sold de cont și prezentare de informații din situațiile financiare sau la fiecare aserțiune relevantă. Auditorul pune accent pe identificarea și cunoașterea activităților de control care abordează domeniile în care auditorul consideră că este mai probabil să apară denaturări semnificative. Atunci când mai multe activități de control realizează același obiectiv, nu este necesară cunoașterea fiecărei activități de control referitoare la acel obiectiv.
92. Auditorul ia în considerare cunoștințele despre prezența sau absența activităților de control obținute din înțelegerea celorlalte componente de control intern pentru a stabili dacă este necesar sau nu să acorde o atenție suplimentară cunoașterii activităților de control. Atunci când are în vedere dacă activitățile de control sunt relevante pentru audit, auditorul ia în considerare riscurile identificate care pot da naștere unei denaturări semnificative. Totodată, activitățile de control sunt relevante pentru audit dacă auditorul trebuie să le evalueze așa cum prevăd paragrafele 113 și 115.
93. **Auditorul trebuie să cunoască modul în care entitatea a reacționat la riscurile provenind din IT.** Utilizarea IT afectează modul în care sunt implementate activitățile de control. Auditorul are în vedere dacă entitatea a reacționat adecvat la riscurile provenind din IT prin stabilirea unor controale IT generale eficiente și a controalelor de aplicare. Din perspectiva auditorului, controalele asupra sistemelor IT sunt eficiente atunci când ele mențin integritatea informațiilor și securitatea datelor pe care le procesează astfel de sisteme.
94. Controalele IT generale sunt politici și proceduri care se referă la multe aplicații și sprijină funcționarea eficientă a controalelor de aplicare contribuind la asigurarea operării corespunzătoare în continuare a sistemelor de informații. Controalele IT generale care mențin integritatea informațiilor și securitatea datelor de regulă includ controalele asupra:
- Centrului de date și operațiunilor în rețea.
 - Achiziției, modificării și întreținerii softului de sistem.
 - Securității accesului.
 - Achiziției, dezvoltării și întreținerii sistemului de aplicații.
- Ele sunt în general implementate pentru a trata riscurile la care s-a făcut referire la paragraful 60 de mai sus.
95. Controalele de aplicare sunt proceduri manuale sau automatizate care operează de obicei la nivelul proceselor de activitate. Controalele de aplicare pot fi preventive sau detective ca natură și sunt concepute să asigure integritatea evidențelor contabile. În consecință, controalele de aplicare se referă la proceduri utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile sau alte date financiare. Aceste controale ajută la a asigura că tranzacțiile care au avut loc sunt autorizate și sunt pe deplin și exact înregistrate și procesate. Exemplele includ verificările de editare ale datelor introduse și verificările secvențiale numerice cu urmărirea manuală a rapoartelor asupra excepțiilor sau corectarea la momentul introducerii datelor.

Monitorizarea controalelor

96. **Auditorul trebuie să cunoască tipurile principale de activități pe care entitatea le desfășoară pentru a monitoriza controlul intern asupra raportării financiare, inclusiv cele referitoare la acele activități de control relevante pentru audit și modul în care entitatea inițiază măsurile corective față de controalele sale.**
97. Monitorizarea controalelor este un proces de evaluare a eficienței controlului intern în timp. Aceasta implică evaluarea concepției și operării controalelor la timp și luarea măsurilor corective necesare modificate în raport cu schimbarea condițiilor. Conducerea realizează monitorizarea controalelor prin activități continue, evaluări separate sau o combinație între cele două. Activitățile continue de monitorizare sunt deseori o componentă a activităților recurente normale ale entității și includ activitățile regulate de conducere și supraveghere.
98. În multe entități, auditorii interni sau personalul care îndeplinește funcții similare contribuie la monitorizarea activităților unei entități. Vezi ISA 610, „Luarea în considerare a activității de audit intern” pentru alte recomandări. Activitățile de monitorizare ale managementului pot include și utilizarea informațiilor din comunicările cu părți din afara entității cum ar fi plângerile făcute de clienți și observațiile autorității de reglementare care pot indica probleme sau sublinia aspecte care trebuie îmbunătățite.
99. Multe dintre informațiile utilizate la monitorizare pot fi produse de sistemul de informații al entității. În cazul în care conducerea presupune că datele utilizate pentru monitorizare sunt exacte fără a avea un temei pentru prezumția respectivă, ar putea exista erori în informațiile respective care ar putea conduce managementul spre concluzii incorecte din activitățile sale de monitorizare. Auditorul trebuie să cunoască sursele de informare referitoare la activitățile de monitorizare ale entității și temeiul pe care conducerea consideră informațiile a fi suficient de credibile în acel scop. Dacă auditorul intenționează să utilizeze informațiile entității produse pentru activitățile de monitorizare, cum ar fi rapoartele auditorului intern, va avea în vedere dacă informațiile asigură o bază credibilă și sunt suficient de detaliate pentru ceea ce întreprinde auditorul.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

100. **Auditorul trebuie să identifice și evalueze riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor pentru clase de tranzacții, solduri de conturi și prezentări de informații.** În acest scop, auditorul:
- Identifică riscurile de-a lungul procesului de cunoaștere a entității și mediului său, inclusive a controalelor relevante referitoare la riscurile respective și prin luarea în considerare a claselor de tranzacții, soldurilor de conturi și prezentărilor de informații din situațiile financiare;
 - Corelează riscurile identificate cu ceea ce ar putea fi eronat la nivelul aserțiunii;
 - Are în vedere dacă riscurile sunt de o așa magnitudine încât ar putea genera o denaturare semnificativă a situațiilor financiare; și

- La în considerare probabilitatea ca riscurile să genereze o denaturare semnificativă a situațiilor financiare.
101. Auditorul utilizează informațiile culese prin aplicarea procedurilor de evaluare a riscurilor, inclusiv probele de audit obținute la evaluarea concepției controalelor și la verificarea implementării acestora, ca probe de audit menite să susțină evaluarea riscurilor. Auditorul utilizează evaluarea riscului pentru a determina natura, timpul și întinderea altor proceduri de audit ce urmează a fi aplicate.
 102. Auditorul stabilește dacă riscurile de denaturare semnificativă identificate se referă la anumite clase de tranzacții, solduri de cont și prezentări de informații și aserțiuni aferente, sau dacă se referă într-un mod mai cuprinzător la întreg ansamblul situațiilor financiare și pot afecta multe aserțiuni. Riscurile din urmă (riscurile la nivelul situațiilor financiare) pot deriva în special dintr-un mediu de control slab.
 103. Natura riscurilor provenind dintr-un mediu de control slab este în așa fel încât ele nu se vor limita la anumite riscuri individuale specifice de denaturare semnificativă a anumitor clase de tranzacții, solduri de conturi și prezentări de informații. În schimb, carențele precum lipsa de competență a conducerii pot avea un efect mai cuprinzător asupra situațiilor financiare și pot necesita un răspuns general din partea auditorului.
 104. La efectuarea evaluărilor de risc, auditorul poate identifica controalele probabile a preveni, sau detecta și corecta, denaturările semnificative ale anumitor aserțiuni. În general, auditorul ajunge să cunoască controalele și le corelează cu aserțiunile în contextul proceselor și sistemelor în care există. Este util să procedeze astfel pentru că activitățile de control individuale deseori nu pot contracara un risc, doar ele. De multe ori doar mai multe activități de control, împreună cu alte elemente de control intern vor fi suficiente pentru a contracara un risc.
 105. Din contră, anumite activități de control pot avea un efect specific asupra unei aserțiuni individuale înglobată într-o anumită clasă de tranzacții sau sold de cont. de exemplu, activitățile de control pe care o entitate le-a stabilit pentru a se asigura că personalul efectuează în mod corect inventarul fizic anual sunt într-o relație directă cu aserțiunile privind existența și exhaustivitatea pentru soldul contului de stocuri.
 106. Controalele pot fi legate fie direct fie indirect de o aserțiune. Cu cât relația este mai indirectă cu atât mai puțin eficient este acel control în prevenirea, sau detectarea și corectarea, denaturărilor acelei aserțiuni. De exemplu, revizuirea de către un manager de vânzări a sintezei activității de vânzare pentru anumite magazine după regiune de regulă este doar indirect legată de aserțiunea privind exhaustivitatea veniturilor din vânzări. Așadar, acesta poate fi mai puțin eficient în reducerea riscului pentru acea aserțiune decât controalele legate în mod mai direct de aserțiunea respectivă, cum ar fi compararea documentelor de expediție cu documentele de facturare.
 107. Cunoașterea de către auditor a controlului intern poate ridica dubii în privința posibilității de auditare a situațiilor financiare ale unei entități. Preocupările privind integritatea conducerii entității pot atât de serioase încât să determine auditorul să concluzioneze că riscul de declarare eronată de către conducere a

valorilor din situațiile financiare este atât de mare încât nu poate fi desfășurat un audit. De asemenea, preocupările privind starea și credibilitatea evidențelor unei entități pot determina auditorul să tragă concluzia că este improbabil să obțină suficiente probe de audit pentru a susține o opinie fără rezerve asupra situațiilor financiare. În astfel de împrejurări, auditorul are în vedere exprimarea unei opinii cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii, dar în alte cazuri singura alternativă pentru auditor este să se retragă din angajament.

RISCURI SEMNIFICATIVE CARE NECESITĂ O ATENȚIE SPECIALĂ ÎN AUDIT

108. **Ca parte a evaluării riscurilor descrisă la paragraful 100, auditorul trebuie să determine care dintre riscurile identificate sunt, după părerea sa, riscuri care necesită o atenție specială în audit (astfel de riscuri sunt definite ca “riscuri semnificative”).** În plus, ISA 330, paragrafele 44 și 51 descriu consecințele identificării unui risc semnificativ pentru alte proceduri de audit.
109. Stabilirea riscurilor semnificative, care apar în majoritatea angajamentelor de audit, este o problemă de raționament profesional a auditorului. În exercitarea acestui raționament, auditorul exclude efectul controalelor identificate referitoare la acel risc pentru a determina dacă natura riscului, magnitudinea probabilă a denaturărilor potențiale inclusiv posibilitatea ca riscul să dea naștere la mai multe denaturări, și probabilitatea de apariție a riscului sunt astfel încât reclamă o atenție specială în audit. Este mai puțin probabil ca tranzacțiile de rutină, simple care sunt supuse procesării sistematice să dea naștere unor riscuri semnificative pentru că poartă riscuri inerente mai mici. Pe de altă parte, riscurile semnificative derivă de cele mai multe ori din riscurile de afaceri care ar putea da naștere unei denaturări semnificative. Atunci când are în vedere natura riscurilor, auditorul ia în considerare o serie de aspecte printre care:
- Dacă riscul este un risc de fraudă.
 - Dacă riscul este legat de evoluții recente semnificative de natură economică, contabilă sau de altă natură și de aceea necesită o atenție specială.
 - Complexitatea tranzacțiilor.
 - Dacă riscul implică tranzacții semnificative cu părți afiliate.
 - Gradul de subiectivism în evaluarea informațiilor financiare legate de riscul respectiv în special cele care implică un interval larg de incertitudine a evaluării.
 - Dacă riscul implică tranzacții semnificative care se află în afara cursului normal de desfășurare a activității entității, care care par neobișnuite în alt fel.
110. Deseori riscurile semnificative se referă la tranzacții semnificative neuzuale și la aspecte supuse interpretării. Tranzacțiile neuzuale sunt tranzacții neobișnuite fie datorită mărimii fie naturii, și care de aceea apar fără regularitate. Aspectele supuse interpretării pot include efectuarea estimărilor contabile pentru care există o incertitudine semnificativă de evaluare.
111. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai mari în cazul celor referitoare la tranzacții semnificative neuzuale provenind din probleme precum:
- Intervenția conducerii mai mare în a specifica tratamentul contabil.
 - Intervenția manuală mai mare pentru colectarea și procesarea datelor.
 - Calcule și principii contabile complexe.

- Natura tranzacțiilor neuzuale, care pot face dificilă pentru entitate implementarea controalelor eficiente asupra riscurilor.
112. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai mari în cazul celor referitoare la aspecte semnificative supuse interpretării care necesită efectuarea de estimări contabile, provenind din:
- Principiile contabile pentru estimările contabile sau recunoașterea veniturilor pot fi supuse unor interpretări diferite.
 - Raționamentul profesional necesar poate fi subiectiv, complex sau necesita prezumții despre efectele evenimentelor viitoare, de exemplu, raționamentul despre valoarea justă.
113. **Pentru riscuri semnificative, în măsura în care auditorul nu a făcut-o deja, acesta trebuie să evalueze concepția controalelor aferente ale entității, inclusiv activitățile relevante de control și să stabilească dacă acestea au fost implementate.** Înțelegerea controalelor entității referitoare la riscurile semnificative este necesară pentru a furniza auditorului informații adecvate în vederea unei abordări eficiente a auditului. Conducerea trebuie să fie conștientă de riscurile semnificative; totuși, riscurile referitoare la aspectele semnificative neuzuale sau cele supuse interpretării sunt deseori, probabil, mai puțin supuse controalelor de rutină. De aceea, cunoașterea de către auditor a situației din cadrul entității privind conceperea și implementarea unor controale pentru astfel de riscuri semnificative presupune și ca acesta să cunoască dacă și cum reacționează conducerea la riscurile respective și dacă activitățile de control, cum ar fi revizuirea prezumțiilor de către conducerea superioară sau experți, procesele formale pentru estimări sau aprobarea de către cei însărcinați cu guvernanta au fost implementate pentru a contracara riscurile respective. De exemplu, atunci când este vorba de evenimente singulare cum ar fi primirea unei notificări despre un proces important, analiza răspunsului entității va cuprinde aspecte precum: dacă acesta a fost înaintat unor experți (cum ar fi consilierii juridici interni sau externi), dacă s-a făcut o evaluare a efectului potențial și cum se propune ca circumstanțele respective să fie prezentate în situațiile financiare.
114. Dacă conducerea nu a reacționat în mod corespunzător prin implementarea unor controale asupra riscurilor semnificative și, dacă, în consecință, auditorul consideră că nu există o deficiență semnificativă în controlul intern al entității, acesta va comunica această problemă celor însărcinați cu guvernanta așa cum o cere paragraful 120. În aceste împrejurări, auditorul ia în considerare și implicațiile pentru evaluarea riscurilor de către auditor.

RISCURILE PENTRU CARE TESTELE DETALIATE SINGURE NU OFERĂ SUFICIENTE PROBE DE AUDIT ADECVATE

115. **Ca parte a evaluării riscurilor descrise în paragraful 100, auditorul trebuie să evalueze concepția și să determine implementarea controalelor entității, inclusiv activitățile relevante de control, asupra acelor riscuri pentru care, în opinia auditorului, nu este posibilă reducerea riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune la un nivel acceptabil cu probe de audit**

- obținute doar din testele detaliate.** Consecințele identificării acestor riscuri pentru alte proceduri de audit sunt descrise în paragraful 25 al ISA 330.
116. Înțelegerea sistemului de informații al entității relevant pentru raportarea financiară permite auditorului să identifice riscurile de denaturare semnificativă care se referă direct la înregistrarea claselor obișnuite de tranzacții sau a soldurilor de conturi și la întocmirea unor situații financiare credibile; acestea include riscurile de procesare inexactă sau incompletă. În mod obișnuit, astfel de riscuri se referă la clasele semnificative de tranzacții cum ar fi veniturile, achizițiile și încasările și plățile unei entități.
117. Caracteristicile tranzacțiilor zilnice obișnuite deseori permit o procesare puternic automatizată cu o intervenție manuală minimă sau deloc. În astfel de împrejurări, s-ar putea să nu fie posibilă efectuarea doar de teste detaliate în raport cu riscul respectiv. De exemplu, în cazul în care un volum semnificativ de informații aparținând entității este inițiat, înregistrat, procesat sau raportat electronic cum ar fi în cadrul unui sistem integrat, auditorul poate hotărî că nu este posibil să conceapă teste detaliate eficiente care prin ele însele să furnizeze probe de audit suficiente în sensul că soldurile de conturi sau clasele de tranzacții relevante nu sunt semnificativ eronate. În astfel de cazuri, probele de audit pot fi disponibile doar în format electronic iar suficiența și adecvarea lor depinde de regulă de eficiența controalelor asupra exactității și exhaustivității lor. Mai departe, probabilitatea ca o inițiere sau modificare improprie a informațiilor să apară și să nu fie detectată poate fi mai mare dacă informațiile sunt inițiate, înregistrate, procesate sau raportate doar în format electronic și controalele corespunzătoare nu operează eficient.
118. Exemple de situații în care auditorul poate constata că este imposibil să conceapă teste detaliate eficiente care prin ele însele să furnizeze suficiente probe de audit adecvate că anumite aserțiuni nu sunt semnificativ denaturate sunt:
- O entitate care-și desfășoară activitatea utilizând IT pentru a iniția comenzile pentru cumpărarea și livrarea de bunuri pe baza unor reguli predefinite asupra a ceea ce să comande și în ce cantități și pentru a-și plăti datoriile comerciale pe baza unor decizii generate de sistem inițiate în urma primirii confirmate a bunurilor și a condițiilor de plată. Nu se produc sau țin alte documente privind comenzile efectuate sau bunurile primite, în afara celor generate de sistemul IT.
 - O entitate care oferă servicii clienților prin intermediul mijloacelor electronice (de exemplu, un furnizor de servicii de Internet sau o companie de telecomunicații) și utilizează IT-ul pentru a crea un jurnal al serviciilor oferite clienților săi, a iniția și procesa facturarea serviciilor și a înregistra automat astfel de sume în evidențele contabile electronice care sunt parte a sistemului utilizat pentru a produce situațiile financiare ale entității.

REVIZUIREA EVALUĂRII RISCURILOR

119. Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune se bazează pe probele de audit disponibile și se poate modifica în cursul auditului pe măsură ce se obțin probe de audit suplimentare. În particular, evaluarea riscului se poate baza pe o estimare privind operarea eficientă a

controalelor în vederea prevenirii, sau detectării și corectării unei denaturări semnificative la nivel de aserțiune. Prin efectuarea testelor asupra controalelor în vederea obținerii probelor de audit privind eficiența lor operativă, auditorul poate obține probe de audit privind neoperarea eficientă a controalelor la anumite momente relevante din cursul auditului. În mod similar, prin efectuarea testelor detaliate auditorul poate detecta denaturări ale valorilor sau frecvenței peste ceea ce ar corespunde evaluărilor de risc ale auditorului. În cazul în care auditorul obține probe de audit din efectuarea altor proceduri de audit care tind să contrazică probele de audit pe care și-a bazat auditorul inițial evaluarea, acesta revizuieste evaluarea și modifică în consecință alte proceduri de audit planificate. Vezi paragrafele 66 și 70 din ISA 330 pentru alte recomandări.

Comunicarea cu cei însărcinați cu guvernanta și conducerea

120. Auditorul trebuie să-i facă pe cei însărcinați cu guvernanta sau conducerea conștienți, cât mai curând posibil și la un nivel adecvat de responsabilitate, de deficiențele semnificative din concepția sau implementarea controlului intern care au ajuns în atenția auditorului.

121. Dacă auditorul identifică riscuri de denaturare fie pe care entitatea nu le-a controlat fie pentru care controlul relevant este inadecvat, sau dacă în opinia auditorului există o deficiență semnificativă în cadrul procesului de evaluare a riscurilor de către entitate, atunci acesta include astfel de deficiențe ale controlului intern în comunicarea problemelor de audit de interes pentru guvernanta societară. Vezi ISA 260, “Comunicarea problemelor de audit celor însărcinați cu guvernanta”.

Documentația

122. Auditorul trebuie să documenteze:

- (a) Discuția în rândul echipei angajamentului privind susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative datorate erorilor sau fraudei și deciziile semnificative luate;**
- (b) Elementele cheie privind cunoașterea tuturor aspectelor entității și mediului său identificate la paragraful 20, inclusiv a tuturor componentelor de control intern identificate la paragraful 43, în vederea evaluării riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare; sursele de informare pe care s-a bazat cunoașterea; și procedurile de evaluare a riscurilor;**
- (c) Riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivel de aserțiune după cum prevede paragraful 100; și**
- (d) Riscurile identificate și controalele aferente evaluate ca rezultat al cerințelor din paragrafele 113 și 115.**

123. Maniera în care aceste probleme sunt documentate rămâne la latitudinea auditorului. În particular, rezultatele evaluării riscurilor pot fi documentate separat, sau pot fi documentate ca parte a documentației auditorului privind alte proceduri (vezi paragraful 73 din ISA 330 pentru alte recomandări). Exemple de

tehnici frecvente, utilizate singular sau în combinație cu altele include descrierile narative, chestionarele, listele de verificare și diagramele fluxurilor. Astfel de tehnici pot fi utile și pentru documentarea evaluării de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul ansamblului situațiilor financiare și cel al aserțiunilor. Forma și întinderea acestei documentări este influențată de natura, dimensiunea și complexitatea entității și controlului intern al acesteia, disponibilitatea informațiilor de la entitate și metodologia și tehnologia de audit specifice utilizate în cursul auditului. De exemplu, documentarea cunoașterii unui sistem de informații complex în care un volum mare de tranzacții este inițiat, înregistrat, procesat sau raportat electronică, poate include diagrame, chestionare sau tabele de decizii. Pentru un sistem de informații care utilizează limitat sau deloc IT-ul sau pentru care sunt procesate puține tranzacții (de exemplu, datoriile pe termen lung), documentarea sub forma unui meorandum ar putea fi suficientă. De regulă, cu cât este mai complexă entitatea și cu cât procedurile de audit îndeplinite de auditor sunt mai extensive, cu atât mai extensivă va fi documentația auditorului. ISA 230, “Documentația” oferă instrucțiuni privind documentația în contextul auditului situațiilor financiare.

Data intrării în vigoare

124. Acest ISA intră în vigoare pentru auditul situațiilor financiare aferente perioadelor care încep la sau după 15 decembrie 2004.

Perspectiva Sectorului Public

1. *În desfășurarea auditului entităților din sectorul public, auditorul ține cont de cadrul legislativ și alte regulamente, hotărâri sau ordine ministeriale relevante care afectează mandatul de audit și orice alte cerințe speciale de audit. De aceea, pentru a înțelege cadrul de reglementare după cum o cere paragraful 22 al acestui ISA, auditorii vor ține seama de legislație și autoritatea corespunzătoare care guvernează activitatea unei entități. În mod similar în privința paragrafului 30 al acestui ISA auditorul trebuie să fie conștient că “obiectivele manageriale” ale entităților din sectorul public pot fi influențate de preocupările privind răspunderea publică și pot include obiective care își au sursa în legislație, regulamente, ordonanțele guvernamentale și ordine ministeriale.*
2. *Paragrafele 47-53 ale prezentului ISA descrie controalele relevante pentru audit. Auditorii din sectorul public deseori au responsabilități în plus cu privire la controlul intern, de exemplu, de a raporta asupra conformității cu un cod de practică existent. Auditorii din sectorul public pot de asemenea să aibă responsabilități de a raporta asupra conformității cu cerințele autorităților legislative. Revizuirea controlului intern poate fi mai cuprinzătoare și mai detaliată.*
3. *Paragrafele 120 și 121 ale acestui ISA se ocupă cu comunicarea deficiențelor. Pentru auditorii din sectorul public s-ar putea să existe cerințe de comunicare sau raportare în plus. De exemplu, deficiențele din controlul intern s-ar putea să fie nevoie a fi raportate legislativului sau altui organ de conducere.*

Anexa 1: Cunoașterea entității și mediului său

Această anexă cuprinde recomandări suplimentare asupra aspectelor pe care auditorul le ia în considerare pentru a cunoaște sectorul, factorii de reglementare și alți factori externi care afectează entitatea, inclusiv cadrul aplicabil de raportare financiară; natura entității; obiectivele și strategiile precum și riscurile de afaceri aferente; și evaluarea și revizuirea performanțelor financiare ale entității. Exemplele oferite acoperă o serie largă de probleme aplicabile multor angajamente; totuși, nu toate problemele sunt relevante pentru fiecare angajament iar lista de exemple nu este neapărat completă. Recomandări suplimentare asupra controlului intern sunt cuprinse în Anexa 2.

FACTORI SPECIFICI SECTORULUI, DE REGLEMENTARE ȘI ALȚI FACTORI EXTERNI, INCLUSIV CADRUL APLICABIL DE RAPORTARE FINANCIARĂ

Exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare sunt:

- Condițiile specifice sectorului
 - Piața și concurența, inclusiv cererea, capacitatea și concurența privind prețul
 - Activitate ciclică sau sezonieră
 - Tehnologia produselor referitoare la produsele entității
 - Aprovizionarea și costurile cu energia
- Mediul de reglementare
 - Principiile contabile și practicile specifice sectorului
 - Cadrul de reglementare pentru un sector reglementat
 - Legislația care afectează semnificativ activitatea entității
 - Cerințe de reglementare
 - Activități directe de supraveghere
 - Fiscalitate (persoane juridice și altele)
 - Politici guvernamentale care afectează momentan activitatea entității
 - Monetare, inclusiv controlul valutar
 - Fiscale
 - Stimulente financiare (de exemplu, programele de subvenții guvernamentale)
 - Tarife, restricții comerciale
 - Cerințe de mediu care afectează sectorul și activitatea entității
- Alți factori externi care afectează momentan entitatea
 - Nivelul general al activității economice (de exemplu, recesiune, creștere)
 - Rata dobânzii și disponibilitatea finanțării
 - Inflația, reevaluarea monedei

NATURA ENTITĂȚII

Exemple de aspecte pe care auditorul le ia în considerare sunt:

Activitatea operațională (curentă)

- Natura surselor de venituri (de exemplu, producător, comerciant cu ridicata, bănci, asigurări, sau alte servicii financiare, import/export, utilități, transporturi, produse și servicii de tehnologie)
- Produse sau servicii și piețe (de exemplu, clienți și contracte principale, condiții de plată, marje de profit, cote de piață, competitori, exporturi, politici de preț, reputația produselor, garanții post-vânzare, registru de comenzi, tendințe, strategii de marketing și obiective, procese de producție)
- Desfășurarea activității (de exemplu, etape și metode de producție, segmente de afaceri, livrarea produselor sau serviciilor, informații despre reducerea sau extinderea activității)
- Alianțe, asocieri în participațiune și activități de colaborare
- Implicarea în comerțul electronic, inclusiv vânzări prin Internet și activități de marketing
- Dispersia geografică și segmentarea sectorului de activitate
- Locația facilităților de producție, depozite și birouri
- Clienți cheie
- Furnizori importanți de bunuri și servicii (de exemplu, contracte pe termen lung, stabilitatea aprovizionării, condiții de plată, importuri, metode de livrare cum ar fi cea „tocmai la timp”)
- Forța de muncă (de exemplu, după locație, ofertă, nivel de salarizare, contracte cu sindicatele, pensii și alte beneficii post-angajare, opțiuni pe acțiuni sau stimulente sub formă de prime, reglementări date de guvern cu privire la aspecte legate de angajare)
- Activități și cheltuieli cu cercetarea și dezvoltarea
- Tranzacții cu părți afiliate

Investițiile

- Achiziții, fuziuni sau cedarea unor activități (planificate sau recent efectuate)
- Investiții și vânzări de titluri de valoare și credite
- Activități de investiții de capital, inclusiv investiții în mijloace fixe și tehnologie, și modificări recente sau planificate
- Investiții în entități neconsolidate, inclusiv parteneriate, asocieri în participațiune și entități cu scop special

Finanțarea

- Structura grupului – filiale și entități asociate principale, inclusiv structuri consolidate și neconsolidate

- Structura datoriilor, inclusiv clauze speciale, restricții, garanții și aranjamente de finanțare extrabilanțiere
- Operațiuni de leasing de bunuri imobiliare și mijloace fixe pentru utilizarea în cadrul activității
- Proprietari propriu-ziși (locali, străini, reputația și experiența în afaceri)
- Părți afiliate
- Utilizarea instrumentelor financiare derivate

Raportarea financiară

- Principii contabile și practici specifice sectorului
- Practici privind recunoașterea veniturilor
- Contabilitatea valorii juste
- Stocuri (de exemplu, locație, cantități)
- Active, datorii și tranzacții în valută
- Categoriile semnificative specifice sectorului (de exemplu, credite și investiții pentru bănci, creanțe și stocuri pentru producători, cercetare și dezvoltare pentru industria farmaceutică)
- Contabilitatea tranzacțiilor neobișnuite sau complexe inclusiv cele din domenii controversate sau emergente (de exemplu, contabilitatea compensațiilor bazate pe stocuri)
- Prezentarea situațiilor financiare și prezentarea informațiilor

OBIECTIVE ȘI STRATEGII ȘI RISCURILE DE AFACERI AFERENTE

Exemple de aspecte pe care auditorul le ia în considerare sunt:

- Existența obiectivelor (adică, cum abordează entitatea factorii specifici sectorului, factorii de reglementare și alți factori externi) legate de, de exemplu:
 - evoluțiile din cadrul sectorului (un risc de afaceri potențial ar putea fi, de exemplu, acela că entitatea nu ar suficient personal sau nu dispune de personal pregătit pentru a face față schimbărilor din cadrul sectorului)
 - produsele și serviciile noi (un risc de afaceri potențial ar putea fi, de exemplu, acela că există obligații mai mari cu privire la produse)
 - extinderea activității (un risc de afaceri potențial ar putea fi, de exemplu, acela că nu s-a estimat cu exactitate cererea)
 - noile cerințe contabile (un risc de afaceri potențial ar putea fi, de exemplu, acela al implementării incomplete sau improprii ori costuri mai mari)
 - cerințele de reglementare (un risc de afaceri potențial ar putea fi, de exemplu, acela al unei expuneri mai mari din punct de vedere juridic)
 - cerințele de finanțare curente și viitoare (un risc de afaceri potențial ar putea fi, de exemplu, acela al pierderii finanțării din cauza incapacității entității de a respecta cerințele)
 - utilizarea IT-ului (un risc de afaceri potențial ar putea fi, de exemplu, acela că sistemele și procesele sunt incompatibile)

- Efectele implementării unei strategii, în special efectele care vor conduce la noi cerințe contabile (un risc de afaceri potențial ar putea fi, de exemplu, acela al implementării incomplete sau improprii)

EVALUAREA ȘI REVIZUIREA PERFORMANȚELOR FINANCIARE ALE ENTITĂȚII

Exemple de aspecte pe care auditorul le ia în considerare sunt:

- Indicatori cheie și statistici ale activității
- Indicatori cheie de performanță
- Indicatori de performanță a angajaților și politici de stimulare
- Tendințe
- Utilizarea previziunilor, bugetelor și analizei varianței
- Rapoartele analiștilor și rapoarte de rating
- Analiza concurenței
- Performanțe financiare comparative pe perioade (creșterea veniturilor, profitabilitate, grad de îndatorare)

Anexa 2: Componentele controlului intern

1. Așa cum prevede paragraful 43 și este descris în paragrafele 67-99, controlul intern are următoarele componente:
 - (a) Mediul de control;
 - (b) Procesul de evaluare a riscului de către entitate;
 - (c) Sistemul de informații, inclusiv procesele de activitate aferente, relevant pentru raportarea financiară și comunicarea;
 - (d) Activitățile de control; și
 - (e) Monitorizarea controalelor.

Această anexă explică mai departe componentele de mai sus după cum au legătură cu auditul situațiilor financiare.

MEDIUL DE CONTROL

2. Mediul de control cuprinde atitudinea, conștientizarea și măsurile luate de conducere și cei însărcinați cu governanța privind controlul intern al entității și importanța sa în cadrul entității. Mediul de control include și funcțiile de governanță și management și dictează tonul unei organizații, influențând conștientizarea de către oameni a controlului. Este temelia unui control intern eficient, asigurând disciplină și structură.
3. Mediul de control cuprinde următoarele elemente:
 - (a) *Comunicarea și impunerea integrității și valorilor etice.* Eficiența controalelor nu poate fi mai presus decât integritatea și valorile etice ale oamenilor care le crează, administrează și monitorizează. Integritatea și valorile etice sunt elemente esențiale ale mediului de control care influențează eficiența concepției, administrării și monitorizării altor componente ale controlului intern. Integritatea și comportamentul etic sunt produsul standardelor de etică și conduită ale entității, ale modului în care acestea sunt comunicate și impuse în practică. Ele includ măsurile conducerii de a elimina sau reduce stimulentele și tentațiile care ar putea determina personalul să se angajeze în acțiuni neonestе, ilegale sau lipsite de etică. De asemenea includ comunicarea valorilor și standardelor de conduită ale entității către angajați prin declarații de politică și coduri de conduită dar și prin exemple.
 - (b) *Angajamentul față de competență.* Competența reprezintă cunoștințele și aptitudinile necesare realizării sarcinilor care definesc locul de muncă al unui individ. Angajamentul față de competență presupune luarea în considerare de către conducere a nivelurilor de competență pentru anumite posturi și modul în care aceste niveluri se materializează în aptitudini și cunoștințe necesare.
 - (c) *Participarea celor însărcinați cu governanța.* Conștientizarea controlului în cadrul unei entități este semnificativ influențată de cei însărcinați cu

guvernanța. Atributele acestora includ independența față de conducere, experiența și statutul lor, gradul implicării lor și analizării activităților de către ei, adecvarea măsurilor lor, informațiile pe care le primesc, măsura în care problemele dificile sunt ridicate și duse la îndeplinire de conducere și interacțiunea lor cu auditorii interni și externi.

Importanța responsabilităților celor însărcinați cu guvernanța este recunoscută în codurile de practică și alte regulamente sau recomandări care-i vizează pe aceștia. Alte responsabilități ale celor însărcinați cu guvernanța includ supravegherea concepției și operării eficiente a procedurilor de sesizare a organelor în drept și a procesului de revizuire a eficienței controlului intern al entității.

- (d) *Filozofia conducerii și stilul de operare.* Filozofia conducerii și stilul de operare cuprind o gamă largă de caracteristici. Astfel de caracteristici pot include: abordarea conducerii față de asumarea și monitorizarea riscurilor de afaceri; atitudinea și măsurile luate de conducere vis-a-vis de raportarea financiară (conservatoare sau agresive selectate din principiile contabile alternative disponibile și conștientizare și conservatorism cu care sunt efectuate estimările contabile); și atitudinea conducerii față de procesarea informațiilor și funcțiile și personalul contabil.
- (e) *Structura organizațională.* Structura organizațională a unei entități asigură cadrul în care sunt planificate, executate, controlate și revizuite activitățile pentru îndeplinirea obiectivelor la nivelul întregii entități. Stabilirea unei structuri organizaționale presupune luarea în considerare a domeniilor cheie de autoritate și responsabilitate și niveluri corespunzătoare de raportare. Entitatea dezvoltă o structură organizațională pe măsura nevoilor sale. Adecvarea structurii organizaționale a entității depinde, parțial, de amploarea și natura activităților sale.
- (f) *Desemnarea autorității și responsabilității.* Acest factor include modul în care sunt atribuite autoritatea și responsabilitatea pentru activitățile operaționale și modul în care sunt stabilite relațiile de raportare și ierarhiile de autorizare. De asemenea include politicile referitoare la practicile corespunzătoare de afaceri, cunoștințele și experiența personalului cheie și resursele oferite pentru îndeplinirea acestor sarcini. În plus, include politicile și comunicările menite să asigure că toți angajații înțeleg obiectivele entității, cunosc modul în care acțiunile lor individuale se interrelaționează și contribuie la îndeplinirea acelor obiective și recunosc cum și pentru ce vor răspunde.
- (g) *Politicile și practicile privind resursele umane.* Politicile și practicile privind resursele umane se referă la recrutare, orientare, instruire, evaluare, consiliere, promovare, compensare și măsuri de remediere. De exemplu, standardele pentru recrutarea celor mai calificați indivizi – cu accent pe studii, experiență profesională anterioară, realizări și dovezi de integritate și comportament etic – demonstrează angajamentul entității față de oameni competenți și de încredere. Politicile de pregătire profesională care comunică roluri și responsabilități în perspectivă și includ practici cum ar fi școlile de instruire și seminariile ilustrează niveluri așteptate de

performanță și comportament. Promovările dictate de evaluări periodice ale performanțelor demonstrează angajamentul entității față de avansarea angajaților calificați la niveluri superioare de responsabilitate.

Aplicarea în cazul entităților mici

4. Entitățile mici pot implementa elementele mediului de control într-un mod diferit față de entitățile mai mari. De exemplu, entitățile mici s-ar putea să nu dispună de un cod scris de conduită dar, în schimb, să dezvolte o cultură care să pună accentul pe importanța integrității și conduitei etice prin comunicare orală și exemplul dat de conducere. În mod similar, cei însărcinați cu guvernarea la entitățile mici s-ar putea să includă și un membru independent sau din afara entității.

PROCESUL DE EVALUARE A RISCULUI DE CĂTRE ENTITATE

5. Procesul de evaluare a riscului de către entitate este procesul de identificare și reacționare la riscurile de afaceri și rezultatele acestuia. Pentru raportarea financiară, procesul de evaluare a riscului de către entitate include modul în care conducerea identifică riscurile relevante pentru întocmirea situațiilor financiare care să reprezinte o imagine fidelă în acord cu cadrul aplicabil entității de raportare financiară, estimează importanța lor, evaluează probabilitatea apariției lor și hotărăște asupra măsurilor de gestionare a lor. De exemplu, procesul de evaluare a riscului de către entitate poate trata modul în care entitatea ia în considerare posibilitatea existenței unor tranzacții neînregistrate sau identifică și analizează estimările semnificative reflectate în situațiile financiare. Riscurile relevante pentru raportarea financiară credibilă se referă și la evenimente sau tranzacții specifice.
6. Riscurile relevante pentru raportarea financiară includ evenimente și circumstanțe externe și interne care pot apărea și afecta capacitatea entității de a iniția, înregistra, procesa și raporta date financiare într-un mod consecvent față de aserțiunile conducerii din situațiile financiare. Odată ce riscurile sunt identificate, conducerea ia în considerare semnificația lor, probabilitatea de apariție și modul în care trebuie gestionate. Conducerea poate iniția planuri, programe sau măsuri care să abordeze riscuri specifice sau poate hotărî să accepte un risc datorită costului sau din alte considerente. Riscurile pot apărea sau schimba din cauza unor circumstanțe precum:
 - *Schimbările din mediul operațional.* Schimbările din mediul de reglementare sau de operare pot da naștere la schimbări ale presiunilor concurențiale și unor riscuri semnificativ diferite.
 - *Personalul nou.* Personalul nou poate pune un accent diferit sau înțelege diferit controlul intern.
 - *Sistemele de informații noi sau modernizate.* Schimbările rapide și semnificative din sistemele de informații pot modifica riscul referitor la controlul intern.
 - *Creșterea rapidă.* Expansiunea rapidă și semnificativă a operațiunilor poate slăbi controalele și mări riscul de „cădere” a acestora.

- *Noua tehnologie.* Incorporarea noii tehnologii în procesele de producție sau sistemele de informații poate schimba riscul asociat cu controlul intern.
- *Noile modele de afaceri, produse sau activități.* Intrarea în noi domenii de activitate sau încheierea de tranzacții în care entitatea are o experiență restrânsă poate introduce noi riscuri asociate cu controlul intern.
- *Restructurările întreprinderilor.* Restructurările pot fi însoțite de reduceri de personal și modificări în supraveghere și segregarea datoriilor care ar putea modifica riscul asociat cu controlul intern
- *Operațiunile extinse din străinătate.* Expansiunea sau achiziția de operațiuni în străinătate poartă riscuri noi și deseori unice care pot afecta controlul intern, de exemplu, riscurile suplimentare sau modificate din tranzacții în valută.
- *Noile norme contabile.* Adoptarea de noi principii contabile sau modificarea principiilor contabile poate afecta riscurile la elaborarea situațiilor financiare.

Aplicarea în cazul entităților mici

7. Conceptele de bază ale procesului de evaluare a riscurilor de către entitate sunt relevante pentru orice entitate, indiferent de mărime, dar procesul de evaluare a riscurilor va fi probabil mai puțin formal și mai puțin structurat în cazul micilor entități decât la entitățile mari. Toate entitățile trebuie să aibă obiective stabilite de raportare financiară, dar ele ar putea fi recunoscute implicit și nu explicit la entitățile mici. Conducerea poate fi conștientă de riscurile legate de aceste obiective fără a face uz de un proces formal dar printr-un contact direct cu angajații și persoane din afara entității.

SISTEMUL DE INFORMAȚII, INCLUSIV PROCESELE DE ACTIVITATE AFERENTE, RELEVANT PENTRU RAPORTAREA FINANCIARĂ, ȘI COMUNICAREA

8. Un sistem de informații este alcătuit dintr-o infrastructură (componente fizice și hardware), software, oameni, proceduri și date. Infrastructura și software-ul pot lipsi, sau pot avea o semnificație mai mică, în cadrul sistemelor care sunt exclusiv sau preponderent manuale. Multe sisteme de informații pot folosi pe scară largă tehnologia informației (IT).
9. sistemul de informații relevant pentru obiectivele de raportare financiară, care cuprinde sistemul de raportare financiară, este alcătuit din proceduri și evidențe stabilite pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității (precum și evenimente și condiții) și a menține răspunderea pentru activele, datoriile și capitalul propriu aferente. Tranzacțiile pot fi inițiate manual sau automat prin proceduri programate. Înregistrarea include identificarea și reținerea informațiilor relevante pentru tranzacții sau evenimente. Procesarea include funcții precum editarea și validarea, calcularea, evaluarea, sintetizarea și reconcilierea, indiferent că sunt efectuate de proceduri automatizate sau manuale. Raportarea se referă la întocmirea rapoartelor financiare și a altor informații, în format electronic sau pe suport de hârtie, pe care entitatea le folosește la evaluarea și revizuirea performanțelor financiare și pentru alte funcții. Calitatea informațiilor generate de

sistem afectează capacitatea conducerii de a lua decizii potrivite privind gestionarea și controlul activităților entității și de a întocmi rapoarte financiare credibile.

10. Așadar, sistemul de informații cuprinde metode și evidențe care:
 - Identifică și înregistrează toate tranzacțiile valide.
 - Descriu la momentul oportun tranzacțiile suficient de detaliat pentru a permite clasificarea adecvată a tranzacțiilor pentru raportarea financiară.
 - Stabilesc valoarea tranzacțiilor într-o manieră care permite înregistrarea valorii monetare adecvate în situațiile financiare.
 - Determină perioada de timp în care au avut loc tranzacțiile pentru a permite înregistrarea tranzacțiilor în perioada contabilă potrivită.
 - Prezintă adecvat tranzacțiile și informațiile adecvate în situațiile financiare.
11. Comunicarea înseamnă transmiterea inteligibilă a rolurilor și responsabilităților individuale referitoare la controlul intern asuora raportării financiare. Include măsura în care personalul înțelege modul în care activitățile lor din cadrul sistemului de raportare financiară se corelează cu activitatea altora și mijloacele de raportare a excepțiilor către un nivel ierarhic superior corespunzător din cadrul entității. Canalele deschise de comunicare contribuie la raportarea și luarea de măsuri asupra excepțiilor.
12. Comunicarea ia forme precum manualele de politici, manualele de raportare contabilă și financiară și memorandumurile. Comunicarea se poate face și electronic, oral și prin intermediul măsurilor luate de conducere.

Aplicarea în cazul entităților mici

13. Sistemele de informații și procesele de activitate aferente relevante pentru raportarea financiară în cadrul entităților mici sunt probabil mai puțin formale decât în cazul entităților mai mari, dar rolul lor este la fel de semnificativ. Entitățile mici cu o implicare activă a conducerii s-ar putea să nu aibă nevoie de descrieri extensive ale procedurilor contabile, evidențe contabile sofisticate sau politici scrise. Comunicarea poate fi mai puțin formală și mai ușor de realizat la o entitate mică decât la o entitate mai mare datorită dimensiunii și nivelurilor mai puține din cadrul entității mici precum și vizibilității și disponibilității mai mari din partea conducerii.

ACTIVITĂȚI DE CONTROL

14. Activitățile de control sunt politicile și procedurile care ajută la îndeplinirea directivelor conducerii, de exemplu, că sunt luate măsurile necesare pentru a contracara riscurile care împieteză asupra obiectivelor entității. Activitățile de control, fie în cadrul sistemelor IT fie în cel al sistemelor manuale, au diferite obiective și sunt aplicate la diferite niveluri organizaționale și funcționale.
15. În general, activitățile de control ce pot fi relevante pentru un audit pot fi categorisite ca politici și proceuri care se referă la:
 - *Revizuirea performanțelor.* Aceste activități de control cuprind revizuirile și analizele performanțelor realizate față de bugete,

prognoze și performanțele perioadelor anterioare; relaționarea diferitelor seturi de date - operaționale sau financiare – între ele, împreună cu analize ale relațiilor și măsurile investigative și corective; compararea datelor interne cu sursele externe de informații; și revizuirea performanțelor funcționale sau de activitate, cum ar fi revizuirea de către un manager de credite de consum al unei bănci a rapoartelor după filială, regiune și tip de credit pentru aprobare și încasare.

- *Procesarea informațiilor.* O varietate de controale sunt efectuate pentru a verifica exactitatea, exhaustivitatea și autorizarea tranzacțiilor. Cele două grupări largi de activități de control din sistemele de informații sunt controalele de aplicare și controalele IT generale. Controalele de aplicare se aplică procesării cazurilor individuale de aplicare. Aceste controale ajută la a asigura că tranzacțiile au avut loc, sunt autorizate și sunt înregistrate și procesate exhaustiv și exact. Exemple de controale de aplicare sunt verificarea exactității aritmetice a înregistrărilor, ținerea și revizuirea conturilor și bilanțelor de verificare, controalele automatizate cum sunt verificările de editare a datelor introduse și verificările secvențiale numerice, și urmărirea manuală a rapoartelor cu excepții. Controalele IT generale sunt politicile și procedurile care se referă la multe aplicații și sprijină funcționarea eficientă a controalelor de aplicare prin asigurarea operării adecvate continue a sistemelor de informații. Controalele IT generale de regulă includ controalele asupra centrelor de date și operațiunilor de rețea; achiziționarea, modificarea și întreținerea soft-urilor de sistem; securitatea accesului; și achiziționarea, dezvoltarea și întreținerea sistemelor de aplicații. Aceste controale se aplică în cazul „mainframe-urilor”, „miniframe-urilor” și al mediilor cu utilizator final. Exemple de astfel de controale IT generale sunt controalele asupra modificării programelor, controalele care restricționează accesul la programe sau date, controale asupra implementării noilor ediții de aplicații soft, și controale asupra soft-ului de sistem care restricționează accesul sau monitorizează utilizarea utilităților de sistem care ar putea modifica datele financiare sau evidențe fără a lăsa posibilitatea auditării lor.
- *Controale fizice.* Aceste activități cuprind securitatea fizică a activelor, inclusiv măsurile adecvate de protecție cum ar fi facilitățile protejate asupra accesului la active sau evidențe; autorizarea accesului la programe de calculator și fișiere de date; și inventarierea și compararea periodică cu valorile din evidențele de control (de exemplu compararea rezultatelor inventarierii disponibilităților bănești, titlurilor și stocurilor cu evidențele contabile). Gradul în care controalele fizice menite să prevină sustragerea de bunuri sunt relevante pentru credibilitatea

întocmirii situațiilor financiare și implicit pentru audit, depinde de circumstanțe precum cazul în care activele sunt foarte susceptibile la o alocare greșită. De exemplu, aceste controale nu vor fi de regulă relevante atunci când în baza inspecțiilor fizice periodice sunt detectate și înregistrate în situațiile financiare pierderi la stocuri. Totuși, dacă pentru raportarea financiară, conducerea se bazează doar pe evidențe perpetue ale stocurilor, controalele privind securitatea fizică vor fi relevante pentru audit.

- *Segregarea datoriilor.* Atribuirea diferitelor persoane de responsabilități privind autorizarea tranzacțiilor, înregistrarea tranzacțiilor și menținerea custodiei activelor este menită să reducă posibilitatea ca vreo persoană să se afle în situația de a produce și tăinui, în același timp, erori sau fraude în cursul normal al îndeplinirii sarcinilor sale. Exemple de segregare a datoriilor sunt raportarea, revizuirea și aprobarea reconcilierilor și aprobarea și controlul documentelor.

16. Anumite activități de control pot depinde de existența unor politici adecvate la un nivel superior, stabilite de conducere sau cei însărcinați cu guvernanta. de exemplu, controalele de autorizare pot fi delegate în baza unor linii directoare existente, cum ar fi criteriile de investiții stabilite de cei însărcinați cu guvernanta; alternativ, tranzacțiile neuzuale cum sunt achizițiile sau vânzările de active majore pot solicita o anumită aprobare la un nivel înalt, în anumite cazuri cea a acționarilor.

Aplicarea în cazul entităților mici

17. Conceptele care stau la baza activităților de control din entitățile mici sunt probabil similare celor din entitățile mai mari, dar formalitatea (oficialitatea) cu care ele operează diferă. Mai departe, pentru entitățile mici anumite tipuri de activități de control s-ar putea să nu fie relevante datorită controalelor aplicate de conducere. De exemplu, păstrarea de către conducere a autorității pentru aprobarea vânzărilor pe credit, achizițiilor semnificative și folosirea liniilor de credit poate asigura un control puternic asupra acelor activități, micșorând sau eliminând nevoia de activități de control mai detaliate. O segregare adecvată a datoriilor deseori prezintă dificultăți la entitățile mici. Chiar și societățile care au doar câțiva angajați, totuși, pot desemna responsabilitățile astfel încât să realizeze o segregare adecvată sau, dacă acest lucru nu este posibil, să utilizeze supravegherea activităților incompatibile de către management în vederea realizării obiectivelor de control.

MONITORIZAREA CONTROALELOR

18. O responsabilitate importantă a conducerii este de a stabili și menține controlul intern cu continuitate. Monitorizarea de către conducere a controalelor presupune a avea în vedere dacă acestea operează așa cum se intenționează și dacă sunt modificate corespunzător în funcție de schimbarea condițiilor. Monitorizarea controalelor poate include activități precum analiza de către conducerii a

- întocmirii la timp a reconcilierilor bancare, evaluarea de către auditorii interni a respectării de către personalul de vânzare a politicilor entității asupra condițiilor din contractele de vânzare și supravegherea de către departamentul juridic a respectării politicilor, privind etica și practicile în afaceri, aparținând entității.
19. Monitorizarea controalelor este un proces de evaluare a calității performanțelor controlului intern de-a lungul timpului. Aceasta implică evaluarea concepției și operării controalelor la timp și luarea măsurilor corective necesare. Monitorizarea este îndeplinită pentru a asigura operarea eficientă a controalelor în continuare. De exemplu, dacă oportunitatea și exactitatea reconcilierilor bancare nu sunt monitorizate, este probabil ca personalul să înceteze să le mai întocmească. Monitorizarea controalelor este realizată prin activități de monitorizare continuă, evaluări separate și combinații între cele două.
 20. Activitățile de monitorizare continuă sunt încorporate în activitățile recurente normale ale entității și includ activitățile regulate de management și supraveghere. Managerii de vânzări, achiziții și producție la nivel de divizie sau la nivelul întregii corporații sunt la curent cu activitatea și pot chestiona rapoartele care diferă semnificativ de ceea ce cunosc ei despre activitate.
 21. În multe entități, auditorii interni sau personalul care îndeplinește funcții similare contribuie la monitorizarea controalelor entității prin evaluări separate. Ei furnizează regulat informații despre funcționarea controlului intern, concentrându-și atenția în mod considerabil pe evaluarea concepției și operării controlului intern. Ei comunică informații despre punctele forte și punctele slabe și recomandări pentru îmbunătățirea controlului intern.
 22. Activitățile de monitorizare pot include utilizarea informațiilor din comunicările cu persoane din afara întreprinderii care pot indica probleme sau evidenția domenii ce au nevoie de îmbunătățire. Clienții în mod implicit coroborează datele de facturare prin plata facturilor lor sau plângându-se în legătură cu suma de plată. În plus, organele de reglementare pot comunica cu entitatea în ceea ce privește probleme care afectează funcționarea controlului intern, de exemplu, comunicările privind examinările efectuate de agențiile de reglementare bancară. De asemenea, conducerea poate lua în considerare comunicările referitoare la controlul intern de la auditorii externi pentru îndeplinirea activităților de monitorizare.

Aplicarea în cazul entităților mici

23. Este mai probabil ca activitățile de monitorizare continuă ale entităților mici să fie informale și ele sunt de regulă îndeplinite ca parte a managementului general al activității entității. Implicarea strânsă a conducerii în activitate deseori va conduce la identificarea unor abateri semnificative de la estimări și a unor inadvertențe în datele financiare conducând la măsuri corective în ceea ce privește controlul.

Anexa 3: Condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă

Ceea ce urmează reprezintă exemple de condiții și evenimente care pot indica existența riscurilor de denaturare semnificativă. Exemplele date acoperă o gamă largă de evenimente și condiții; totuși, nu toate condițiile și evenimentele sunt relevante pentru orice angajament de audit iar lista cu exemple nu este neapărat exhaustivă.

- Operațiuni în regiuni care sunt instabile din punct de vedere economic, de exemplu, țări cu deprecieri semnificative ale monedei sau economii puternic inflaționiste.
- Operațiuni expuse la piețe volatile, de exemplu, tranzacționarea la termen futures.
- Grad înalt de reglementare complexă.
- Probleme privind continuitatea activității și de lichiditate inclusiv pierderea clienților semnificativi.
- Constrângeri asupra disponibilității capitalului și creditului.
- Schimbări în sectorul în care operează entitatea.
- Schimbări în lanțul aprovizionării.
- Dezvoltarea sau oferirea de noi produse sau servicii, sau intrarea în noi domenii de activitate.
- Extinderea spre noi locații.
- Schimbări în cadrul entității cum ar fi achizițiile sau reorganizările ori alte evenimente neobișnuite.
- Entități sau segmente de activitate cu probabilitatea de a fi vândute.
- Alianțe și asocieri în participațiune complexe.
- Utilizarea finanțării extrabilanțiere, a entităților cu scop special și a altor aranjamente complexe de finanțare.
- Tranzacții semnificative cu părți afiliate.
- Lipsa personalului cu aptitudini corespunzătoare de raportare contabilă și financiară.
- Schimbări în cadrul personalului cheie inclusiv plecarea persoanelor cheie din executiv.
- Deficiențe ale controlului intern, în special cele neabordate de conducere.
- Inconsecvențe între strategia IT a entității și strategiile sale de afaceri.
- Schimbări în cadrul mediului IT.
- Instalarea unor sisteme IT noi importante legate de raportarea financiară.
- Investigarea activității sau a rezultatelor financiare ale entității de către organele de reglementare sau guvernamentale.
- Denaturări anterioare, o istorie a erorilor sau un volum semnificativ de ajustări la finele perioadei.
- Volum semnificativ de tranzacții neuzuale sau nesistematice inclusiv tranzacțiile între companii și tranzacții cu venituri mari la finele perioadei.
- Tranzacții care sunt înregistrate pe baza intenției conducerii, de pildă, refinanțarea datoriilor, active de vândut și clasificarea titlurilor tranzacționabile.
- Aplicarea noilor norme contabile.
- Evaluări contabile care implică procese complexe.

- Evenimente sau tranzacții care implică incertitudini semnificative în ce privește evaluarea, inclusiv estimări contabile.
- Litigii pe rol și datorii contingente, de exemplu, garanții post-vânzare, garanții financiare și repararea daunelor provocate mediului înconjurător.