

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 330

PROCEDURILE AUDITORULUI CA RĂSPUNS LA RISCURILE EVALUATE

CUPRINS

	Paragraf
Introducere	1-3
Răspunsuri generale	4-6
Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune	7-9
Luarea în considerare a naturii, duratei și întinderii altor proceduri de audit	10-21
Teste ale controalelor	22-47
Teste detaliate de audit	48-64
Adecvarea prezentării și prezentărilor de informații	65
Evaluarea suficienței și adecvării probelor de audit obținute	66-72
Documentație	73
Data intrării în vigoare	74

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 recomandările aferente, sub forma materialelor explicative și a altor materiale, inclusiv anexe. Principiile de bază și procedurile esențiale trebuie să fie interpretate în contextul materialelor explicative, și al altor materiale care oferă îndrumări privind modul de aplicare. De aceea este necesar să fie luat în considerare întreg 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 furniza recomandări privind determinarea răspunsurilor generale și conceperea și aplicarea altor proceduri de audit pentru a răspunde la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor în auditul situațiilor financiare. Cunoașterea de către auditor a entității și mediului său, inclusiv a controlului intern al acesteia și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sunt descrise în ISA 315, „Cunoașterea entității și mediului său și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă”.
2. Ceea ce urmează reprezintă o imagine de ansamblu a cerințelor acestui standard:
 - *Răspunsuri generale.* Această secțiune cere auditorului să determine răspunsurile generale pentru abordarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și oferă recomandări privind natura răspunsurilor respective.
 - *Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune.* Această secțiune cere auditorului să pună la punct și să aplice alte proceduri de audit, inclusiv teste ale eficienței operative a controalelor, atunci când este relevant sau necesar, și teste detaliate de audit, a căror natură, timp și întindere să răspundă riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. În plus, această secțiune include aspecte pe care auditorul le ia în considerare la determinarea naturii, duratei și întinderii unor astfel de proceduri de audit.
 - *Evaluarea suficienței și adecvării probelor de audit obținute.* Această secțiune cere auditorului să verifice dacă riscul așa cum a fost el evaluat rămâne corespunzător în continuare și să conchidă dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate.
 - *Documentație.* Această secțiune stabilește cerințele aferente privind documentația.
3. **Pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil, auditorul trebuie să determine răspunsurile generale la riscurile evaluate la nivelul situațiilor financiare și trebuie să conceapă și să aplice alte proceduri de audit pentru a răspunde la riscurile evaluate la nivelul aserțiunilor.** Răspunsurile generale precum și natura, timpul și întinderea altor proceduri de audit sunt aspecte de țin de raționamentul profesional al auditorului. Pe lângă cerințele acestui ISA, auditorul respectă și cerințele și recomandările ISA 240 „Responsabilitatea auditorului de a lua în considerare fraudă și eroarea în auditul situațiilor financiare”, ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă datorată fraudei.

Răspunsuri generale

4. **Auditorul trebuie să determine răspunsurile generale pentru a aborda riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare.** Astfel de răspunsuri includ sublinierea către echipa de audit a nevoii de menținere a scepticismului profesional în colectarea și evaluarea probelor de audit, desemnarea unor membri cu experiență mai mare sau cu aptitudini speciale ori

- utilizarea de experți, ¹ o supraveghere mai atentă, sau încorporarea de elemente adiționale de nepredictibilitate în selectarea altor proceduri de audit. În plus, auditorul poate efectua schimbări generale la natura, timpul sau întinderea procedurilor de audit ca răspuns general, de exemplu, efectuând teste detaliate la finele perioadei în loc de o dată interimară.
5. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare este afectată de cunoașterea de către auditor a mediului de control. Un mediul de control eficient poate da posibilitatea auditorului să capete o încredere mai mare în controlul intern și să acorde o credibilitate mai mare probelor de audit generate intern de către entitate și astfel, de exemplu, să permită auditorului să efectueze anumite proceduri de audit la o dată interimară în loc de finele perioadei. Dacă există carențe în mediul de control, de regulă, auditorul efectuează mai multe proceduri de audit la finele perioadei în loc de o dată interimară, caută probe de audit mai extensive din testele detaliate, modifică natura procedurilor de audit pentru a obține probe de audit mai convingătoare sau mărește numărul locațiilor ce vor face obiectul auditului.
 6. De aceea, astfel de considerente au un impact semnificativ asupra abordării generale a auditorului, de exemplu, un accent pus pe testele detaliate (abordare de fond) sau o abordare bazată pe teste ale controalelor dar și pe teste detaliate de audit (abordare mixtă).

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

7. Auditorul trebuie să conceapă și să aplice alte proceduri de audit a căror natură, timp și întindere să răspundă la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. Scopul este acela de a oferi o legătură clară între natura, timpul și întinderea altor proceduri de audit ale auditorului și evaluarea riscului. La conceperea altor proceduri de audit, auditorul ia în considerare aspecte precum:
 - Semnificația riscului.
 - Probabilitatea de apariție a unei denaturări semnificative.
 - Caracteristicile clasei de tranzacții, soldului de cont sau prezentării de informații implicate.
 - Natura controalelor specifice utilizate de entitate și în special dacă acestea au fost manuale sau automate.
 - Dacă auditorul se așteaptă să obțină probe de audit pentru a stabili dacă sistemele de control ale entității sunt eficiente în prevenirea sau detectarea și corectarea denaturărilor semnificative.Natura procedurilor de audit este de o importanță deosebită pentru a răspunde la riscurile evaluate.
8. Evaluarea de către auditor a riscurilor identificate la nivelul aserțiunilor oferă o bază pentru a aborda auditul în mod corespunzător în conceperea și aplicarea altor proceduri de audit. În anumite cazuri, auditorul poate stabili că doar prin

¹ Desemnarea membrilor echipei angajamentului pentru un anumit angajament reflectă evaluarea riscului de către auditor care se bazează pe cunoașterea entității de către acesta.

efectuarea testelor asupra controalelor poate realiza un răspuns eficient la riscul evaluat de denaturare semnificativă pentru o anumită aserțiune. În alte cazuri, auditorul poate hotărî că doar efectuarea testelor detaliate este corespunzătoare pentru anumite aserțiuni și de aceea, să excludă efectul controalelor de la evaluarea riscurilor relevante. Aceasta se poate întâmpla pentru că procedurile de evaluare a riscului de către auditor nu au identificat controale eficiente relevante pentru aserțiunea respectivă sau pentru că testarea eficienței operative a controalelor nu ar fi eficientă. Totuși, auditorul trebuie să se asigure că efectuarea doar a testelor detaliate pentru aserțiunea relevantă va fi eficientă la reducerea riscului de denaturare semnificativă la un nivel acceptabil. Deseori auditorul poate hotărî că o abordare mixtă folosind atât testele de eficiență operativă a controalelor cât și testele detaliate de audit este cea mai eficientă. Indiferent de abordarea aleasă, auditorul concepe și aplică proceduri de fond pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, sold de cont și prezentare de informații așa cum cere paragraful 49.

9. În cazul entităților foarte mici, s-ar putea să nu existe multe activități de control care să poată fi identificate de auditor. Din acest motiv, procedurile de audit suplimentare ale auditorului probabil vor fi cu predilecție teste detaliate de audit. În astfel de cazuri, pe lângă aspectele la care s-a făcut referire la paragraful 8 de mai sus, auditorul are în vedere dacă, în lipsa controalelor, este posibil să obțină suficiente probe de audit adecvate.

LUAREA ÎN CONSIDERARE A NATURII, DURATEI ȘI ÎNTINDERII ALTOR PROCEDURI DE AUDIT

Natura

10. Natura altor proceduri de audit se referă la scopul lor (teste ale controalelor sau teste detaliate de audit) și tipul lor, adică inspecția, observația, investigația, confirmarea, recalcularea, reefectuarea sau testele detaliate. Anumite proceduri de audit se potrivesc mai bine anumitor aserțiuni decât altora. De exemplu, în raport cu veniturile, testele controalelor pot răspunde cel mai bine la riscul evaluat de denaturare al aserțiunii privind exhaustivitatea, în timp ce testele detaliate pot răspunde cel mai bine la riscul evaluat de denaturare al aserțiunii privind apariția.
11. Alegerea de către auditor a procedurilor de audit se bazează pe evaluarea riscului. Cu cât este mai mare riscul evaluat de auditor cu atât sunt mai credibile și relevante probele de audit căutate de auditor în urma testelor detaliate. Aceasta poate afecta atât tipurile de proceduri de audit ce urmează a fi aplicate cât și combinarea lor. De exemplu, auditorul poate confirma exhaustivitatea condițiilor dintr-un contract cu o terță-parte pe lângă inspectarea actului.
12. La stabilirea procedurilor de audit ce urmează a fi aplicate, auditorul ia în considerare motivele pentru evaluarea riscului de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune pentru fiecare clasă de tranzacții, sold de cont și prezentare de informații. Aceasta presupune luarea în calcul atât a caracteristicilor specifice ale fiecărei clase de tranzacții, sold de cont sau prezentare de informații (adică riscurile inerente) cât și a faptului dacă evaluarea riscului făcută de auditor ține cont sau nu de controalele entității (adică riscul de control). De exemplu, dacă

- auditorul consideră că există un risc mai scăzut de apariție a unei denaturări semnificative datorită caracteristicilor specifice ale unei clase de tranzacții fără a lua în seamă controalele aferente, auditorul poate hotărî că testele analitice detaliate singure pot oferi probe de audit corespunzătoare. Pe de altă parte, dacă auditorul se așteaptă la un risc mai scăzut de apariție a unei denaturări semnificative deoarece entitatea dispune de controale eficiente și auditorul intenționează să conceapă teste detaliate pe baza operării eficiente a acelor controale, atunci auditorul efectuează teste ale controalelor pentru a obține probe privind eficiența operării lor. Acesta poate fi cazul, de exemplu, pentru o clasă de tranzacții cu caracteristici uniforme, simple care sunt procesate și controlate cu regularitate de sistemul de informații al entității.
13. Auditorul trebuie să obțină probe de audit despre exactitatea și exhaustivitatea informațiilor produse de sistemul de informații al entității atunci când informațiile respective sunt utilizate la aplicarea procedurilor de audit. De exemplu, dacă auditorul folosește informații de altă natură decât financiare sau date estimate produse de sistemul de informații al entității la aplicarea procedurilor de audit, cum ar fi procedurile analitice detaliate sau testele controalelor, auditorul obține probe de audit despre exactitatea și exhaustivitatea unor astfel de informații. Vezi ISA 500 „Probe de audit” paragraful 11 pentru alte recomandări.

Timpul

14. Timpul se referă la momentul la care sunt aplicate procedurile de audit sau perioada ori data căreia i se aplică probele de audit.
15. Auditorul poate efectua teste ale controalelor sau teste detaliate la o dată intermediară sau la finele perioadei. Cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă, cu atât este mai probabil ca auditorul să hotărască că este mai eficient să aplice teste detaliate de audit mai aproape de sau la finele perioadei și nu mai devreme, sau să aplice proceduri de audit inopinat sau la momente neprevizibile (de exemplu, aplicarea de proceduri de audit la locațiile selectate în mod inopinat). Pe de altă parte, aplicarea procedurilor de audit înainte de finele perioadei poate ajuta auditorul să identifice problemele semnificative în etapele incipiente ale auditului și în consecință să le rezolve cu ajutorul conducerii sau să abordeze auditul într-o manieră eficientă și să soluționeze astfel de probleme. Dacă auditorul efectuează teste ale controalelor sau teste detaliate de audit înainte de finele perioadei, auditorul are în vedere probe suplimentare necesare perioadei care a mai rămas (vezi paragrafele 37-38 și 56-61).
16. Atunci când ia în considerare momentul la care să aplice procedurile de audit, auditorul are în vedere și:
- Mediul de control.
 - Când sunt disponibile informații relevante (de exemplu, fișiere electronice pot fi ulterior modificate sau procedurile ce urmează a fi observate pot apărea doar la anumite momente).
 - Natura riscului (de exemplu, dacă există riscul unor venituri inflatare pentru a se atinge anumite așteptări în ce privește rezultatele prin crearea ulterioară de false contracte de vânzare, auditorul poate hotărî să examineze contractele disponibile la data închiderii perioadei).

- Perioada sau data la care se referă probele de audit.
17. Anumite proceduri de audit pot fi aplicate doar la sau după finele perioadei, de exemplu, compararea situațiilor financiare cu evidențele contabile și examinarea ajustărilor făcute în cursul întocmirii situațiilor financiare. Dacă există riscul ca entitatea să fi încheiat contracte de vânzare necorespunzătoare sau să existe tranzacții care să nu fi fost finalizate până la finele perioadei, auditorul aplică proceduri care să răspundă aceluși risc specific. De exemplu, atunci când tranzacțiile sunt semnificative judecate individual sau când o eroare privind delimitarea exercițiilor poate conduce la o denaturare semnificativă, auditorul de regulă investighează tranzacțiile aflate la proximitatea finelui perioadei.

Întinderea

18. Întinderea înseamnă „cantitatea” dintr-o anumită procedură de audit ce urmează a fi aplicată, de exemplu, mărimea unui eșantion sau numărul observațiilor unei activități de control. Întinderea unei proceduri este determinată de judecata auditorului după luarea în considerare a pragului de semnificație, a riscului evaluat și a gradului de asigurare pe care auditorul dorește să-l obțină. În special, auditorul de regulă mărește întinderea procedurilor de audit pe măsură ce crește riscul de denaturare semnificativă. Totuși, mărirea întinderii unei proceduri de audit este eficientă doar dacă procedura în sine este relevantă față de riscul specific; de aceea natura procedurii de audit este considerentul cel mai important.
19. Utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator (CAAT) poate permite o testare mai cuprinzătoare a tranzacțiilor electronice și fișierelor de cont. Astfel de tehnici pot fi utilizate în vederea selectării tranzacțiilor-eșantion din fișiere electronice cheie, în vederea sortării tranzacțiilor cu caracteristici specifice sau pentru a testa o populație întreagă în loc de un eșantion.
20. Folosind metode de eșantionare, se pot trage concluzii valide în mod obișnuit. Totuși, în cazul în care cantitatea selecțiilor dintr-o populație este prea mică, metoda de eșantionare selectată nu este potrivită pentru realizarea obiectivului specific de audit sau dacă excepțiile nu sunt urmărite în mod corespunzător, va exista un risc inacceptabil ca, concluzia auditorului bazată pe un eșantion să fie diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit. ISA 530, „Eșantionarea în audit și alte proceduri de testare selectivă” conține instrucțiuni cu privire la utilizarea eșantionării.
21. Acest standard privește utilizarea diferitelor proceduri de audit în combinație ca pe un aspect de natura testării discutat mai sus. Totuși, auditorul va vedea dacă întinderea testării este potrivită atunci când aplică diferite proceduri de audit în combinație.

TESTE ALE CONTROALELOR

22. Auditorul trebuie să efectueze teste ale controalelor atunci când evaluarea riscului de către auditor include o estimare a eficienței operative a sistemelor de control sau atunci când procedurile detaliate singure nu oferă suficiente probe de audit la nivel de aserțiune.

23. **Atunci când evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor la nivel de aserțiune include estimarea că sistemele de control operează eficient, auditorul trebuie să efectueze teste ale sistemelor de control pentru a obține suficiente probe de audit privind faptul că sistemele de control operau eficient la momente relevante în cursul perioadei supuse auditului.** Vezi paragrafele 39-44 de mai jos pentru o discuție asupra utilizării probelor de audit privind eficiența operativă a controalelor obținute în cursul angajamentelor de audit anterioare.
24. Evaluarea riscului de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune către auditor poate include o estimare a eficienței operative a controalelor, caz în care auditorul efectuează teste ale controalelor pentru a obține probe de audit privind eficiența lor operativă. Testele de eficiență operativă a sistemelor de control sunt realizate doar asupra acelor controale pe care auditorul le-a stabilit ca fiind concepute corespunzător pentru a preveni, sau detecta și corecta o denaturare semnificativă la nivelul unei aserțiuni. Paragrafele 104-106 ale ISA 315 discută despre identificarea controalelor la nivelul aserțiunii probabile a preveni, sau detecta și corecta o denaturare semnificativă dintr-o clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare de informații.
25. **Atunci când, în conformitate cu paragraful 115 al ISA 315, auditorul a stabilit că nu este posibil sau practicabil să reducă riscurile de denaturare semnificativă la nivel aserțiunii la un grad acceptabil cu probe de audit obținute doar din proceduri detaliate, auditorul trebuie să efectueze teste ale controalelor relevante pentru a obține probe de audit despre eficiența lor operativă.** De exemplu, așa cum s-a discutat la paragraful 115 al ISA 315, auditorul poate constata că este imposibil să conceapă teste detaliate eficiente care prin ele însele să furnizeze suficiente probe de audit adecvate la nivelul aserțiunii atunci când entitatea își desfășoară activitatea folosind IT și nu este produsă nici o documentație a tranzacțiilor în afara sistemului informatic.
26. Testarea eficienței operative a sistemelor de control diferă de obținerea probelor de audit privind implementarea sistemelor de control. Atunci când obține probe de audit despre implementare prin aplicarea procedurilor de evaluare a riscului, auditorul verifică dacă există sisteme de control relevante iar entitatea le utilizează. Atunci efectuează teste de eficiență operativă a controalelor, auditorul obține probe de audit privind funcționarea eficientă a controalelor. Aceasta presupune obținerea de probe de audit despre modul în care s-au aplicat controalele la momente relevante în cursul perioadei auditate, consecvența cu care au fost ele aplicate și de către cine sau prin ce mijloace au fost ele aplicate. Dacă s-au folosit controale substanțial diferite la diferite momente în cursul perioadei auditate, auditorul le ia în considerare pe fiecare separat. Auditorul poate hotărî că este eficientă testarea eficienței operative a controalelor concomitent cu evaluarea concepției lor și obținerea probelor de audit despre implementarea lor.
27. Deși anumite proceduri de evaluare a riscului pe care auditorul le folosește pentru a evalua concepția sistemelor de control și a stabili că ele au fost implementate se poate să nu fi fost concepute în mod specific ca teste ale sistemelor de control, cu toate acestea ele pot oferi probe de audit despre eficiența operativă a controalelor și implicit să servească drept teste ale controalelor. De exemplu, auditorul s-ar

putea să se fi interesat despre utilizarea de către conducere a bugetelor, să fi observat comparația cheltuielilor lunare estimate și realizate făcută de conducere și să fi inspectat rapoartele referitoare la investigarea diferențelor dintre valorile estimate și cele realizate. Aceste proceduri de audit oferă informații despre concepția politicilor de prognozare ale entității și dacă ele au fost implementate și poate de asemenea furniza probe de audit despre eficiența operării politicilor de prognozare în prevenirea sau detectarea denaturărilor semnificative în clasificarea cheltuielilor. În astfel de circumstanțe, auditorul verifică dacă probele de audit furnizate de acele proceduri de audit sunt suficiente.

Natura testelor controalelor

28. Auditorul selectează procedurile de audit pentru a obține asigurări despre eficiența operativă a controalelor. Pe măsură ce nivelul planificat de asigurare crește auditorul caută să obțină probe de audit mai credibile. În situația în care auditorul adoptă o abordare constând în principal din teste de control, în special legate de acele riscuri în care nu este posibilă sau practică obținerea de probe de audit suficiente doar din testele detaliate de audit, auditorul de regulă efectuează teste ale controalelor pentru a obține un nivel mai mare de asigurare despre eficiența lor operativă.
29. **Auditorul trebuie să aplice alte probe de audit împreună cu investigația pentru a testa eficiența operativă a controalelor.** Deși diferite de procesul de cunoaștere a concepției și implementării controalelor, testele de eficiență operativă a controalelor de regulă includ aceleași tipuri de proceduri de audit utilizate pentru a evalua concepția și implementarea controalelor și pot de asemenea include reefectuarea aplicării controlului de către auditor. Întrucât investigația în sine nu este suficientă, auditorul folosește o combinație de proceduri de audit pentru a obține suficiente probe de audit corespunzătoare privind eficiența operativă a controalelor. Controalele supuse testării prin efectuarea investigației împreună cu inspecția sau reefectuarea de regulă oferă o asigurare mai mare decât controalele pentru care probele de audit constau doar din investigație și observație. De exemplu, auditorul poate investiga și observa procedurile entității de deschidere a corespondenței și procesare a încasărilor pentru a testa eficiența operativă a controalelor asupra încasărilor. Deoarece observația este pertinentă doar la momentul la care este efectuată, auditorul de obicei suplimentează observația cu chestionarea personalului entității și poate totodată să inspecteze documentația despre operarea acestor controale la alte momente din cursul perioadei auditate în vederea obținerii de probe de audit suficiente.
30. Natura controlului în cauză influențează tipul procedurii de audit necesare obținerii probelor de audit despre operarea eficientă sau nu a controlului la momente relevante din cursul perioadei auditate. Pentru anumite controale eficiența operativă este probată cu documentație. În astfel de împrejurări auditorul poate hotărî să inspecteze documentația pentru a obține probe de audit privind eficiența operativă. Pentru alte controale, totuși, o astfel de documentație s-ar putea să nu fie disponibilă sau relevantă. De exemplu, documentația privind operarea s-ar putea să nu existe pentru anumiți factori din mediul de control, cum

- ar fi desemnarea autorității și responsabilității sau pentru anumite tipuri de activități de control cum sunt activitățile de control îndeplinite de computer. În astfel de circumstanțe, probele de audit despre eficiența operativă pot fi obținute prin intermediul investigației împreună cu alte proceduri de audit cum ar fi observația sau utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.
31. La conceperea testelor controalelor, auditorul ia în considerare nevoia de a obține probe de audit care să sprijine operarea eficientă a controalelor direct legate de aserțiunile respective precum și a altor controale indirecte de care depind aceste controale. De exemplu, auditorul poate identifica revizuirea de către utilizator a unui raport de excepție privind vânzările pe credit peste limita de credit autorizată a clientului ca un control direct legat de o aserțiune. În astfel de cazuri, auditorul ia în considerare eficiența revizuirii de către utilizator a raportului și de asemenea controalele legate de exactitatea informațiilor din raport (de exemplu, controalele generale de IT).
 32. În cazul unui control cu aplicare automată, datorită consecvenței inerente a procesării automatizate, probele de audit privind implementarea controlului, când sunt considerate împreună cu probele de audit obținute privind eficiența operativă a controalelor generale ale entității (și în special controalele de schimbare) pot furniza probe de audit substanțiale despre eficiența operativă a sa în cursul perioadei relevante.
 33. Atunci când răspunde la evaluarea riscului, auditorul poate concepe un test al controalelor ce urmează a fi aplicat împreună cu un test de detalii asupra aceleiași tranzacții. Obiectivul testelor controalelor este de a verifica dacă un control, a operat eficient. Obiectivul testelor detaliilor este de a detecta eventuale denaturări semnificative la nivelul aserțiunilor. Deși aceste obiective sunt diferite, ambele pot fi îndeplinite simultan prin efectuarea unui test al controalelor și a unui test al detaliilor asupra aceleiași tranzacții, cunoscut și sub denumirea de test cu scop dual. De exemplu, auditorul poate examina o factură pentru a determina dacă a fost aprobată și pentru a asigura probe de audit de detaliu ale unei tranzacții. Auditorul analizează cu atenție concepția și evaluarea unor astfel de teste pentru a îndeplini ambele obiective.
 34. Absența denaturărilor detectate de o procedură de detaliu nu oferă probe de audit că sistemele de control referitoare la aserțiunea supusă testării sunt eficiente. Totuși, denaturările pe care auditorul le detectează prin aplicarea procedurilor de detaliu sunt avute în vedere de auditor la evaluarea eficienței operative a controalelor aferente. O denaturare semnificativă detectată de procedurile auditorului care nu a fost identificată de entitate în mod obișnuit denotă existența unei deficiențe semnificative în controlul intern, care este comunicată conducerii și celor însărcinați cu governanța.

Momentul/perioada testelor controalelor

35. Momentul sau perioada testelor controalelor depinde de obiectivul auditorului și determină perioada de credibilitate a acelor controale. Dacă auditorul testează controalele la un anumit moment, el obține doar probe de audit că acele controale au operat eficient la acel moment. Totuși, dacă auditorul testează controalele pe

- parcursul unei perioade, auditorul obține probe de audit privind eficiența operării controalelor în cursul acelei perioade.
36. Probele de audit referitoare doar la un anumit moment dat ar putea fi suficiente pentru scopul auditorului, de exemplu, atunci când testează controalele asupra inventarului fizic al entității de la sfârșitul perioadei. Dacă, pe de altă parte, auditorul necesită probe de audit privind eficiența unui control în cursul unei perioade, probele de audit referitoare doar la un moment dat ar putea fi insuficiente și auditorul suplimentează testele respective cu alte teste ale controalelor apte să furnizeze probe de audit în privința operării eficiente a controlului la momente relevante din cursul perioadei supuse auditului. Astfel de alte teste pot cuprinde teste ale monitorizării controalelor de către entitate.
37. **Atunci când auditorul obține probe de audit despre eficiența operativă a controalelor în cursul unei perioade interimare, el trebuie să stabilească ce alte probe de audit trebuie obținute pentru perioada rămasă.** Pentru aceasta, auditorul ia în considerare semnificația riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii, controalele specifice care au fost testate în cursul perioadei interimare, măsura în care au fost obținute probe de audit despre eficiența operativă a acelor controale, durata perioadei rămase, măsura în care auditorul intenționează să reducă alte proceduri detaliate pe baza credibilității controalelor și mediul de control. Auditorul obține probe de audit despre natura și întinderea schimbărilor semnificative în controlul intern, inclusiv schimbările din cadrul sistemului de informații, proceselor și personalului care apar ulterior perioadei interimare.
38. Probe de audit adiționale pot fi obținute, de exemplu, prin extinderea testării eficienței operative a controalelor pe perioada rămasă sau prin testarea monitorizării controalelor de către entitate.
39. **Dacă auditorul își planifică să utilizeze probele de audit despre eficiența operativă a controalelor obținute în cursul angajamentelor anterioare de audit, el trebuie să obțină probe de audit despre apariția sau nu a schimbărilor în cadrul acelor controale specifice ulterioare auditului anterior. Auditorul trebuie să obțină probe de audit despre apariția sau nu a unor astfel de schimbări prin efectuarea unei investigații în combinație cu observația sau inspecția pentru a confirma cunoașterea acelor controale specifice.** Paragraful 23 al ISA 500 prevede că auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili relevanța continuă a probelor de audit obținute în cursul perioadelor anterioare atunci când auditorul își planifică să utilizeze probele de audit din perioada curentă. De exemplu, la îndeplinirea angajamentului anterior de audit, auditorul s-ar putea să fi conchis că un control automatizat a funcționat așa cum se intenționa. Auditorul obține probe de audit pentru a stabili dacă au fost aduse schimbări controlului automatizat care să afecteze funcționarea sa eficientă în continuare, de exemplu, prin chestionarea conducerii și inspecția registrelor pentru a afla ce controale au fost modificate. Luarea în considerare a probelor de audit despre aceste schimbări poate susține fie creșterea fie descreșterea volumului probelor de audit așteptate a fi obținute în perioada curentă despre eficiența operativă a controalelor.

40. **dacă auditorul planifică să se bazeze pe controale care au fost modificate de la ultima dată la care au fost ele testate, el trebuie să testeze eficiența operativă a acestor controale în auditul curent.** Schimbările pot afecta relevanța probelor de audit obținute în perioadele anterioare astfel că s-ar putea să nu mai existe o bază pentru credibilitatea lor în continuare. De exemplu, schimbările dintr-un sistem care permit unei entități să primească un raport nou de la sistem probabil nu afectează relevanța probelor de audit din perioada anterioară; totuși, o schimbare care face ca datele să fie acumulate sau calculate diferit nu afectează relevanța respectivă.
41. **Dacă auditorul planifică să se bazeze pe controale care nu s-au modificat de la ultima dată la care au fost testate, el trebuie să testeze eficiența operativă a acestor controale cel puțin o dată la fiecare al treilea audit.** Așa cum reiese din paragrafele 40 și 44, auditorul nu se poate baza pe probe de audit privind eficiența operativă a controalelor obținute în cursul angajamentelor anterioare de audit pentru controale care s-au modificat de la data ultimei testări sau controale care micșorează un risc semnificativ. Decizia auditorului dacă să se bazeze sau nu pe probele de audit obținute în cursul angajamentelor anterioare pentru alte controale este o problemă de raționament profesional. În plus, durata perioadei de timp dintre retestarea unor astfel de controale este de asemenea o problemă de raționament profesional, dar nu poate depăși doi ani.
42. Pentru a vedea dacă este potrivit să utilizeze probe de audit despre eficiența operativă a controalelor, obținute în cursul angajamentelor anterioare de audit, și dacă este cazul, durata perioadei de timp care se poate scurge înainte de retestarea unui control, auditorul ia în considerare următoarele:
- Eficiența altor elemente de control intern, inclusiv a mediului de control, a monitorizării de către entitate a controalelor și a procesului de evaluare a riscului de către entitate.
 - Riscurile provenind din caracteristicile controlului, inclusiv dacă sistemele de control sunt manuale sau automatizate (vezi ISA 315, paragrafele 57-63 pentru o discuție asupra riscurilor specifice decurgând din elementele manuale și automatizate de control).
 - Eficiența controalelor generale IT.
 - Eficiența controlului și aplicarea sa de către entitate, inclusiv natura și măsura abaterilor în aplicarea controlului de la testele de eficiență operativă din angajamentele anterioare de audit.
 - Dacă lipsa schimbării unui anumit control generează vreun risc datorită schimbării circumstanțelor.
 - Riscul de denaturare semnificativă și gradul de încredere asupra controlului.
- În general, cu cât riscul de denaturare semnificativă este mai mare sau cu cât încrederea în controale este mai mare cu atât perioada de timp scursă, dacă există, este probabil să fie mai scurtă. Factorii care în mod obișnuit reduc perioada de retestare a unui control sau fac ca probele de audit obținute în angajamentele anterioare de audit să fie ignorate includ:
- Un mediu slab de control.
 - O monitorizare slabă a controalelor.

- Un element manual semnificativ în cadrul controalelor relevante.
 - Schimbările de personal care afectează semnificativ aplicarea controlului.
 - Circumstanțele în schimbare care indică nevoia de schimbare a controlului.
 - Controale generale IT slabe.
43. Atunci când există o serie de controale pentru care auditorul hotărăște că este potrivit să utilizeze probe de audit obținute în angajamentele anterioare de audit, el trebuie să testeze eficiența operativă a anumitor controale cu fiecare audit. Scopul acestei cerințe este de a evita posibilitatea ca auditorul să aplice abordarea de la paragraful 41 tuturor controalelor pe care intenționează să se bazeze, dar să testeze toate acele controale într-o singură perioadă de audit fără testarea controalelor în următoarele două perioade de audit. Pe lângă furnizarea probelor de audit despre eficiența operativă a controalelor testate în perioada curentă, efectuarea unor astfel de teste oferă probe colaterale despre eficiența continuă a mediului de control și de aceea contribuie la luarea deciziei privind bazarea sau nu pe probele de audit obținute în auditurile anterioare. De aceea, atunci când auditorul stabilește în baza paragrafelor 39-42 că este potrivit să utilizeze probe de audit obținute în perioadele anterioare de audit pentru o serie de controale, el planifică să testeze o pondere suficientă de controale din populația respectivă în fiecare perioadă de audit și, cel puțin, fiecare control este testat la fiecare al treilea audit.
44. Atunci când, în acord cu paragraful 108 al ISA 315, auditorul a stabilit că un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii este un risc semnificativ iar el planifică să se bazeze pe eficiența operativă a controalelor menite să reducă acel risc semnificativ, auditorul trebuie obțină probele de audit despre eficiența operativă a acelor controale din testele asupra controalelor efectuate în perioada curentă. Cu cât riscul de denaturare semnificativă este mai mare cu atât probele de audit pe care auditorul le obține cu privire la operarea eficientă a controalelor relevante sunt mai multe. În consecință, deși auditorul de multe ori ia în considerare informațiile obținute în auditurile anterioare la conceperea testelor asupra controalelor cu scopul de a reduce un risc semnificativ, el nu se bazează pe probele de audit obținute într-un audit anterior despre eficiența operativă a controalelor asupra unor astfel de riscuri ci în schimb obține probe de audit despre eficiența operativă a controalelor asupra unor astfel de riscuri în perioada curentă.

Întinderea testelor asupra controalelor

45. Auditorul concepe teste asupra controalelor pentru a obține suficiente probe de audit privind operarea eficientă a controalelor de-a lungul perioadei pe care se bazează. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare la determinarea întinderii testelor asupra controalelor efectuate de auditor includ următoarele:
- Frecvența efectuării controlului de către entitate în cursul perioadei.
 - Durata de timp din cadrul perioadei de audit în care auditorul se bazează pe eficiența operativă a controlului.

- Relevanța și credibilitatea probelor de audit ce urmează a fi obținute în vederea susținerii teoriei că acel control previne sau detectează și corectează denaturările semnificative la nivelul aserțiunii.
 - Măsura în care probele de audit sunt obținute din testele altor controale legate de aserțiunea respectivă.
 - Măsura în care auditorul planifică să se bazeze pe eficiența operativă a controlului în evaluarea riscului (și astfel să se reducă procedurile detaliate în baza încrederii acordate unor astfel de controale).
 - Abateră așteptată de la control.
46. Cu cât auditorul se bazează mai mult pe eficiența operativă a controalelor în evaluarea riscului, cu atât este mai mare întinderea testelor asupra controalelor, efectuate de auditor. În plus, pe măsură ce crește rata abaterii așteptate de la un control, auditorul crește întinderea testării controlului. Totuși, auditorul are în vedere dacă rata abaterii așteptate indică faptul că acel control nu va fi suficient pentru a reduce riscul de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii la cel evaluat de auditor. Dacă rata abaterii așteptate este estimată a fi prea mare, auditorul poate concluziona că testele controalelor pentru o anumită aserțiune ar putea fi ineficiente.
47. datorită consecvenței inerente a procesării IT, auditorul s-ar putea să nu fie nevoit să mărească întinderea testării unui control automatizat. Un control automatizat trebuie să funcționeze cu consecvență dacă programul nu este modificat (inclusiv tabele, fișiere, sau alte date permanente utilizate de program). Odată ce auditorul consideră că un control automatizat funcționează așa cum trebuie (ceea ce s-ar putea face la momentul la care controlul este inițial implementat sau la o altă dată), el va avea în vedere efectuarea unor teste pentru a stabili dacă acel control continuă să funcționeze eficient. Astfel de teste ar putea include stabilirea faptului că nu se aduc modificări programului fără a fi supuse unor controale corespunzătoare de modificare a programului, că pentru procesarea tranzacțiilor se folosește versiunea autorizată a programului și că alte controale generale relevante sunt eficiente. Astfel de teste ar putea de asemenea include stabilirea faptului că nu s-au adus modificări programului, așa cum este cazul atunci când entitatea folosește aplicații soft sub formă de pachete fără modificarea sau întreținerea lor. De exemplu, auditorul poate inspecta evidențele de administrare a securității IT în vederea obținerii de probe că nu au existat cazuri de acces neautorizat în decursul perioadei.

TESTE DETALIAȚE DE AUDIT (PROCEDURI DE FOND)

48. Testele detaliate sunt efectuate pentru a detecta denaturările semnificative la nivel de aserțiune și includ teste de detaliu asupra claselor de tranzacții, soldurilor de conturi și prezentărilor de informații și procedurile analitice de fond. Auditorul planifică și efectuează teste detaliate ca răspuns la evaluarea aferentă a riscului de denaturare semnificativă.
49. **Indiferent de riscul evaluat de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să conceapă și efectueze teste detaliate pentru fiecare clasă de tranzacții, sold de cont și prezentare de informații semnificative.** Această cerință reflectă faptul că

evaluarea riscului de către auditor este subiectivă și s-ar putea să nu fie suficient de exactă pentru a identifica toate riscurile de denaturare semnificativă. În plus, există limite inerente ale controlului intern inclusiv eludarea sa de către conducere. În consecință, deși auditorul poate considera că riscul de denaturare semnificativă poate fi redus la un nivel acceptabil prin efectuarea doar a testelor asupra controalelor pentru o anumită aserțiune legată de o clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare de informații (vezi paragraful 8), el întotdeauna efectuează teste detaliate de audit pentru fiecare clasă de tranzacții, sold de cont și prezentare de informații semnificative.

50. Procedurile detaliate ale auditorului trebuie să includă următoarele proceduri de audit legate de procesul de închidere a situațiilor financiare:

- **Punerea de acord a situațiilor financiare cu evidențele contabile de bază; și**
- **Examinarea înregistrărilor semnificative și altor ajustări făcute în cursul elaborării situațiilor financiare.**

Natura și întinderea examinării de către auditor a înregistrărilor contabile și altor ajustări depind de natura și complexitatea procesului de raportare financiară al entității și de riscurile de denaturare semnificativă asociate.

51. Atunci când, în conformitate cu paragraful 108 al ISA 315, auditorul a hotărât că un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune este un risc semnificativ, el trebuie să efectueze teste detaliate care să răspundă în mod expres aceluși risc. De exemplu, dacă auditorul realizează că managementul este presat să îndeplinească anumite obiective privind rezultatul, poate exista riscul ca managementul să „umfle” vânzările prin recunoașterea improprie de venituri provenind din contracte de vânzare cu condiții care împiedică recunoașterea veniturilor sau prin facturarea vânzărilor înainte de expedierea bunurilor. În aceste circumstanțe, auditorul poate, de exemplu, să conceapă confirmări externe prin care să confirme nu doar sumele rămase ci și detaliile contractelor de vânzare, inclusiv data, drepturile de refuzare a bunurilor și condițiile de livrare. În plus, auditorul poate considera eficient să suplimenteze astfel de confirmări externe cu chestionări ale personalului ne financiar din entitate privind modificările contractelor de vânzare și condițiile de livrare.

52. Atunci când abordarea riscurilor semnificative constă doar din teste detaliate, procedurile de audit potrivite pentru abordarea acestor riscuri semnificative constau doar în teste ale detaliilor, sau într-o combinație de teste de detalii și proceduri analitice de fond. Auditorul ia în considerare recomandările din paragrafele 53-64 pentru a defini natura, timpul și întinderea testelor detaliate pentru riscuri semnificative. Pentru a obține suficiente probe de audit, testele detaliate referitoare la riscurile semnificative sunt de multe ori concepute pentru a obține probe de audit cu credibilitate ridicată.

Natura testelor detaliate de audit (proceduri de fond)

53. Procedurile analitice de fond se pot aplica în general mai mult unui volum mare de tranzacții care tinde să fie predictibil în timp. Testele de detalii sunt de regulă mai potrivite pentru a obține probe de audit privind anumite aserțiuni legate de

- solduri de cont, inclusiv existența și valoarea lor. În anumite situații, auditorul poate considera că efectuarea doar a procedurilor analitice de fond este suficientă pentru a reduce riscul de denaturare semnificativă la un nivel acceptabil. De exemplu, auditorul poate considera că efectuarea doar a procedurilor analitice de fond vine în întâmpinarea riscului evaluat de denaturare semnificativă pentru o clasă de tranzacții atunci când evaluarea riscului de către auditor este susținută prin obținerea de probe de audit ca urmare a aplicării testelor de eficiență operativă a controalelor. În alte situații, auditorul poate hotărî că doar testele detaliilor sunt potrivite, sau că o combinație între procedurile analitice de fond și testele asupra detaliilor răspunde cel mai bine la riscurile evaluate.
54. Auditorul concepe teste ale detaliilor ca răspuns la riscul evaluat cu obiectivul de a obține suficiente probe de audit în vederea realizării nivelului planificat de certificare la nivel de aserțiune. Pentru conceperea testelor detaliate de audit referitoare la aserțiunea privind existența sau apariția, auditorul selectează din elementele cuprinse într-o valoare din situațiile financiare și obține probe de audit relevante. Pe de altă parte, pentru conceperea procedurilor de audit referitoare la aserțiunea privind exhaustivitatea, auditorul selectează dintre probele de audit care indică faptul că un element trebuie inclus într-o valoare relevantă din situațiile financiare și investighează dacă acel element este astfel inclus. De exemplu, auditorul ar putea inspecta plățile ulterioare pentru a stabili dacă au fost omise achiziții din datoriile comerciale pe termen scurt.
55. Pentru a concepe procedurile analitice de fond, auditorul ia în considerare următoarele:
- Dacă este potrivit să utilizeze proceduri analitice de fond date fiind aserțiunile.
 - Credibilitatea datelor, fie interne fie externe, pe baza cărora se dezvoltă anumite așteptări privind valori înregistrate sau indicatori.
 - Dacă așteptările sunt suficient de precise pentru a identifica o denaturare semnificativă la nivelul dorit de certificare.
 - Valoarea diferențelor acceptabile față de valorile așteptate în ceea ce privește valorile înregistrate.

Auditorul ia în considerare testarea controalelor, dacă există, asupra întocmirii de către entitate a informațiilor utilizate de către auditor în aplicarea procedurilor analitice. Atunci când astfel de controale sunt eficiente, auditorul are o încredere mai mare în informațiile respective și implicit în rezultatele procedurilor analitice. Alternativ, auditorul poate avea în vedere dacă informațiile au fost supuse testării de audit în perioada curentă sau perioada anterioară. Pentru a determina procedurile de audit pe care să le aplice informațiilor pe care se bazează așteptarea pentru procedurile analitice de fond, auditorul ține seama de recomandările de la paragraful 11 al ISA 500.

Timpul aplicării testelor detaliate de audit

- 56. Atunci când testele detaliate sunt efectuate la o dată interimară, auditorul trebuie să efectueze alte teste detaliate sau teste detaliate împreună cu teste asupra controalelor pentru a acoperi perioada rămasă, care să ofere un temei**

- rezonabil pentru extinderea concluziilor de audit de la data interimară până la finele perioadei.**
57. În anumite circumstanțe, testele detaliate pot fi efectuate la o dată interimară. Aceasta mărește riscul ca denaturările ce pot exista la finele perioadei să nu fie detectate de auditor. Acest risc crește pe măsură ce perioada rămasă se mărește. Pentru a hotărî dacă să efectueze teste detaliate sau nu la o dată interimară, auditorul ia în considerare factori precum:
- Mediul de control și alte controale relevante.
 - Disponibilitatea informațiilor la o dată ulterioară care sunt necesare pentru procedurile auditorului.
 - Obiectivul testului detaliat.
 - Riscul evaluat de denaturare semnificativă.
 - Natura clasei de tranzacții sau a soldului de cont și aserțiunile aferente.
 - Disponibilitatea auditorului de a efectua teste detaliate adecvate sau teste detaliate împreună cu teste asupra controalelor care să acopere perioada rămasă pentru a reduce riscul ca denaturările care există la finele perioadei să nu fie detectate.
58. Deși auditorul nu trebuie să obțină probe de audit despre eficiența operativă a controalelor pentru a avea un temei rezonabil pentru extinderea concluziilor de audit de la o dată interimară până la finele perioadei, el are în vedere dacă efectuarea doar a testelor detaliate pentru a acoperi perioada rămasă este suficientă. Dacă auditorul opinează că testele detaliate singure nu sunt suficiente, sunt efectuate teste de eficiență operativă a controalelor relevante sau testele detaliate sunt efectuate ca de la finele perioadei.
59. În situația în care auditorul a identificat riscuri de denaturare semnificativă datorată fraudei, reacția sa față de acele riscuri poate însemna schimbarea timpului de efectuare a procedurilor de audit. De exemplu, auditorul poate opina că, date fiind riscurile de denaturare intenționată sau manipulare, procedurile de audit care să extindă concluziile de audit de la o dată interimară până la finele perioadei nu ar fi eficiente. În astfel de împrejurări, auditorul poate opina că testele detaliate trebuie efectuate la sau în proximitatea datei de încheiere a perioadei de raportare pentru a aborda un risc identificat de denaturare semnificativă datorată fraudei (vezi ISA 240).
60. De regulă, auditorul compară și reconciliază informațiile privind soldul la finele perioadei cu informațiile comparabile de la data interimară pentru a identifica valorile care apar neobișnuite, investighează orice astfel de valori și efectuează proceduri analitice de fond sau teste ale detaliilor pentru a testa perioada intervenită. Atunci când auditorul planifică să efectueze proceduri analitice de fond cu privire la perioada intervenită, are în vedere dacă soldurile de la finele perioadei ale anumitor clase de tranzacții sau solduri de conturi sunt rezonabil predictibile cu privire la valoare, semnificație relativă și alcătuire. Auditorul are în vedere dacă procedurile entității pentru analizarea și ajustarea unor astfel de clase de tranzacții sau solduri de conturi la date interimare și pentru stabilirea unor delimitări corespunzătoare din punct de vedere contabil ale exercițiilor sunt adecvate. În plus, auditorul ia în considerare dacă sistemul de informații relevant pentru raportarea financiară va furniza informații privind soldurile la finele

- perioadei și tranzacțiile din perioada rămasă care să fie suficiente pentru a permite investigarea: tranzacțiilor sau înregistrărilor semnificative neobișnuite (inclusiv cele la sau în apropierea sfârșitului perioadei); altor cauze ale fluctuațiilor semnificative sau a fluctuațiilor așteptate care nu au avut loc; și a modificărilor din alcătuirea claselor de tranzacții sau solduri de conturi. Procedurile de fond referitoare la perioada rămasă depind de efectuarea de către auditor a testelor asupra controalelor.
61. Dacă în clasele de tranzacții sau soldurile de conturi sunt detectate denaturări la o dată interimară, auditorul de regulă modifică evaluarea aferentă a riscului și natura planificată, timpul și întinderea procedurilor de fond care acoperă perioada rămasă care se referă la astfel de clase de tranzacții sau solduri de conturi sau extinde ori repetă astfel de proceduri de audit la finele perioadei.
 62. Utilizarea probelor de audit din efectuarea testelor detaliate într-un audit anterior nu este suficientă pentru tratarea unui risc de denaturare semnificativă din perioada curentă. În majoritatea cazurilor, probele de audit din efectuarea testelor detaliate într-un audit anterior asigură probe de audit foarte puține sau deloc pentru perioada curentă. Pentru ca probele de audit obținute într-un audit anterior să fie utilizate în perioada curentă ca probe de audit de fond, probele de audit și tema aferentă nu trebuie să se modifice fundamental. Un exemplu de probe de audit obținute din efectuarea de teste detaliate într-o perioadă anterioară care pot fi relevante în anul curent este opinia juridică cu privire la structura unei titlurizări la care nu au intervenit modificări în cursul perioadei curente. După cum prevede paragraful 23 al ISA 500, dacă auditorul își planifică să utilizeze probe de audit obținute din efectuarea de teste detaliate într-un audit anterior, el efectuează proceduri de audit în cursul perioadei curente pentru a stabili relevanța în continuare a probelor de audit.

Întinderea efectuării testelor detaliate de audit

63. Cu cât riscul de denaturare semnificativă este mai mare cu atât este mai mare întinderea testelor detaliate. Deoarece riscul de denaturare semnificativă ține cont de controlul intern, întinderea testelor detaliate poate fi mărită ca o consecință a rezultatelor nesatisfăcătoare ale testelor de eficiență operativă a controalelor. Totuși, creșterea întinderii unei proceduri de audit este potrivită doar dacă procedura în sine este relevantă pentru riscul specific.
64. Pentru conceperea testelor asupra detaliilor, întinderea testării este de regulă gândită în raport cu dimensiunea eșantionului, care este afectată de riscul de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, auditorul are în vedere și alte aspecte, inclusiv dacă este mai eficient să utilizeze alte mijloace selective de testare, cum ar fi selectarea elementelor mari sau neobișnuite dintr-o populație în comparație cu realizarea unei eșantionări reprezentative ori stratificarea populației în subpopulații omogene pentru eșantionare. ISA 530 cuprinde recomandări asupra utilizării eșantionării și altor mijloace de selectare a elementelor pentru testare. Pentru a concepe procedurile analitice de fond, auditorul ia în considerare valoarea diferenței față de așteptare care poate fi acceptată fără alte investigații. Acest considerent este influențat în primul rând de pragul de semnificație și consecvența cu nivelul de certificare dorit. Determinarea acestei valori implică

luarea în considerare a posibilității ca o serie de erori la un anumit sold de cont, clasă de tranzacții sau prezentare de informații, însumate să dea naștere unei valori inacceptabile. Pentru conceperea procedurilor analitice de fond, auditorul mărește nivelul dorit de certificare pe măsură ce riscul de denaturare semnificativă crește. ISA 520, „Proceduri analitice” conține recomandări asupra aplicării procedurilor analitice într-un audit.

ADECVAREA PREZENTĂRII INFORMAȚIILOR

65. Auditorul trebuie să aplice proceduri de audit pentru a evalua dacă prezentarea generală a situațiilor financiare, inclusiv informațiile aferente, sunt în concordanță cu cadrul aplicabil de raportare financiară. Auditorul are în vedere dacă situațiile financiare individuale sunt prezentate într-o manieră care să reflecte clasificarea și descrierea adecvată a informațiilor financiare. Prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară include de asemenea prezentarea adecvată a aspectelor semnificative. Aceste aspecte se referă la forma, structura și conținutul situațiilor financiare și al notelor acestora, inclusiv, de exemplu, terminologia utilizată, gradul de detaliere, clasificarea elementelor în situații și baza de calcul a valorilor prezentate. Auditorul are în vedere dacă managementul ar fi trebuit să prezinte un anumit aspect în lumina circumstanțelor și faptelor de care este conștient auditorul la momentul respectiv. Pentru a evalua prezentarea generală a situațiilor financiare, inclusiv a informațiilor aferente, auditorul ia în considerare riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii. Vezi paragraful 17 al ISA 500 pentru o descriere a aserțiunilor privind prezentarea informațiilor.

Evaluarea suficienței și adecvării probelor de audit obținute

- 66. Pe baza procedurilor de audit aplicate și probelor de audit obținute, auditorul trebuie să verifice dacă evaluările riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune rămân adecvate.**
67. Auditul situațiilor financiare este un proces cumulativ și iterativ. Pe măsură ce auditorul aplică procedurile de audit planificate, probele de audit obținute pot determina auditorul să modifice natura, timpul sau întinderea altor proceduri de audit planificate. În atenția auditorului pot ajunge informații care să difere semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscului. De exemplu, dimensiunea erorilor pe care auditorul le detectează prin aplicarea testelor detaliate poate modifica judecata auditorului cu privire la evaluările riscurilor și poate indica o deficiență semnificativă a controlului intern. În plus, procedurile analitice aplicate în etapa de revizuire generală a auditului pot indica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior. În astfel de situații, auditorul poate fi nevoit să reevalueze procedurile de audit planificate, pe baza considerentului revizuit asupra riscurilor evaluate pentru toate sau o parte din clasele de tranzacții, soldurile de conturi sau prezentările de informații și aserțiunile aferente. Paragraful 119 al ISA 315 conține alte recomandări asupra revizuirii evaluării riscului de către auditor.
68. Conceptul de eficiență a operării controalelor admite faptul că pot apare anumite abateri în privința modului în care sunt aplicate controalele de către entitate.

- Abaterile de la controalele prescrise pot fi cauzate de factori precum schimbări în personalul cheie, fluctuații sezoniere semnificative ale volumului tranzacțiilor și eroarea umană. Atunci când astfel de abateri sunt detectate în cursul efectuării testelor asupra controalelor, auditorul întreprinde anumite investigații specifice pentru a înțelege aceste probleme și consecințele lor potențiale, de exemplu, prin informarea sa asupra momentului la care au avut loc schimbări de personal în funcțiile cheie de control intern. Auditorul stabilește dacă testele asupra controalelor aplicate furnizează un temei potrivit pentru a se baza pe controalele respective, dacă sunt necesare alte teste ale controalelor sau dacă riscurile potențiale de denaturare trebuie să fie întâmpinate utilizând teste detaliate.
69. Auditorul nu poate presupune că un caz de fraudă sau eroare este o apariție izolată și de aceea ia în considerare modul în care detectarea unei denaturări afectează riscurile evaluate de denaturare semnificativă. Înaintea concluziei de audit, auditorul verifică dacă riscul de audit a fost redus la un nivel acceptabil și dacă natura, timpul și întinderea procedurilor de audit trebuie reconsiderate. De exemplu, auditorul reconsideră următoarele:
- Natura, timpul și întinderea testelor detaliate de audit.
 - Probele de audit privind eficiența operativă a controalelor relevante, inclusiv procesul de evaluare a riscului de către entitate.
70. **Auditorul trebuie să concluzioneze dacă au fost obținute suficiente probe de audit pentru a reduce riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare la un nivel acceptabil.** Pentru formularea opiniei, auditorul ia în considerare toate probele de audit relevante, indiferent dacă acestea par să se coroboreze sau să contrazică aserțiunile din situațiile financiare.
71. Suficiența și adecvarea probelor de audit care să susțină concluziile auditorului pe parcursul auditului sunt o problemă de raționament profesional. Raționamentul auditorului cu privire la ceea ce constituie probe de audit suficiente este influențat de factori precum:
- Semnificația denaturării potențiale a aserțiunii și probabilitatea ca aceasta să aibă un efect semnificativ, individual sau cumulată cu alte denaturări potențiale, asupra situațiilor financiare.
 - Eficiența reacțiilor conducerii și controalelor față de gestionarea riscurilor.
 - Experiența dobândită în cursul angajamentelor anterioare de audit cu privire la denaturări potențiale similare.
 - Rezultatele procedurilor de audit aplicate, inclusiv dacă astfel de proceduri au dus la identificarea cazurilor specifice de fraudă sau eroare.
 - Sursa și credibilitatea informațiilor disponibile.
 - Capacitatea de a convinge a probelor de audit.
 - Cunoașterea entității și mediului său, inclusiv a controlului intern al acesteia.
72. **Dacă auditorul nu a obținut suficiente probe de audit adecvate cu privire la o aserțiune semnificativă din situațiile financiare, el trebuie să încerce să obțină alte probe de audit. Dacă auditorul nu poate să obțină suficiente probe de audit adecvate, trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau**

imposibilitatea de a exprima o opinie. Vezi ISA 700, „Raportul auditorului asupra situațiilor financiare” pentru alte recomandări.

Documentația

73. **Auditorul trebuie să documenteze toate răspunsurile generale pentru abordarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare, natura, timpul și întinderea altor proceduri de audit, legătura dintre acele proceduri și riscurile evaluate la nivel de aserțiune precum și rezultatele procedurilor de audit. În plus, dacă auditorul își propune să utilizeze probe de audit despre eficiența operativă a controalelor obținute în cursul exercițiilor anterioare, trebuie să documenteze concluziile trase cu privire la încrederea în astfel de controale care au fost testate într-un audit anterior.** Maniera în care aceste aspecte sunt documentate se bazează pe raționamentul profesional al auditorului. ISA 230, „Documentația” prevede reguli și oferă recomandări privind documentația în contextul auditului situațiilor financiare.

Data intrării în vigoare

74. Acest ISA intră în vigoare pentru auditul situațiilor financiare pentru perioadele care încep la sau după 15 decembrie 2004.

Perspectiva Sectorului Public

1. Atunci când efectuează auditul entităților din sectorul public, auditorul ține seama de cadrul legislativ și orice alte regulamente, hotărâri sau ordine ministeriale relevante care afectează mandatul de audit și orice alte cerințe speciale de audit. Astfel de factori pot afecta, de exemplu, gradul de discreție al auditorului în stabilirea pragului de semnificație și judecata asupra naturii și ariei de aplicabilitate a procedurilor de audit ce urmează a fi aplicate. Paragraful 3 al acestui ISA s-a putea să fie nevoie a fi aplicat doar după luarea în considerare a acestor restricții.