

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 400

EVALUAREA RISCURILOR ȘI CONTROLUL INTERN

CUPRINS

	Paragrafele
Introducere	1-10
Riscul inerent.....	11-12
Sisteme de contabilitate și control intern	13-20
Riscul de control	21-39
Relația dintre evaluarea riscului inerent și a riscului de control	40
Riscul de nedetectare	41-47
Riscul de audit în întreprinderile mici și mijlocii.....	48
Comunicarea curențelor	49
Anexă: Ilustrarea interrelației dintre componentele riscului de audit	

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

ISA conține principiile de bază și procedurile esențiale (identificate după fontul literei cu care sunt tipărite, și anume, caractere aldine), precum și recomandările aferente, sub forma materialelor explicative și a altor materiale. Principiile de bază și procedurile esențiale trebuie să fie interpretate în contextul materialelor explicative, și al altor materiale care oferă îndrumări privind modul de aplicare.

Pentru înțelegerea și aplicarea principiilor de bază și a procedurilor esențiale, precum și a recomandărilor aferente trebuie să se ia în considerare întregul text al ISA, incluzându-se și materialele explicative și celelalte materiale conținute în ISA, și nu doar textul tipărit cu caracter aldine.

În situații excepționale, un auditor financiar poate considera necesară abaterea de la ISA, cu scopul de a realiza mai eficient obiectivul unui audit financiar. Când apar astfel de situații, auditorul financiar trebuie să fie pregătit să justifice această abatere.

ISA trebuie să se aplice doar aspectelor semnificative.

Perspectiva Sectorului Public (PSP) emisă de Comitetul pentru Sectorul Public al Federației Internaționale a Contabililor este stabilită la sfârșitul fiecărui ISA. Când nu este adăugată nici o PSP, ISA se aplică sectorului public sub toate aspectele semnificative.

Introducere

1. Scopul acestui Standard Internațional de Audit (ISA) este de a stabili reguli și de a oferi recomandări cu privire la obținerea înțelegerii sistemelor de contabilitate și a celor de control intern, precum și la riscul de audit și componentele sale: riscul inerent, riscul de control și riscul de nedetectare.
2. **Auditorul trebuie să obțină o înțelegere suficientă a sistemele de contabilitate și de control intern pentru a planifica auditul și a dezvolta o abordare eficientă a acestuia. Auditorul trebuie să utilizeze raționamentul profesional la evaluarea riscului de audit și la stabilirea procedurilor de audit, pentru a se asigura că riscul este redus până la un nivel acceptabil de redus.**
3. “Riscul de audit” reprezintă riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată, atunci când situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ. Riscul de audit are trei componente: riscul inerent, riscul de control și riscul de nedetectare.
4. “Riscul inerent” reprezintă susceptibilitatea ca un sold al unui cont sau o categorie de tranzacții să conțină o denaturare care ar putea fi semnificativă, individual sau cumulată cu denaturările existente în alte solduri sau categorii de tranzacții, presupunând că nu au existat controale interne adiacente.
5. “Riscul de control” reprezintă riscul ca o denaturare, care ar putea apărea în soldul unui cont sau într-o categorie de tranzacții și care ar putea fi semnificativă în mod individual, sau atunci când este cumulată cu alte denaturări din alte solduri sau categorii, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la momentul oportun de sistemele de contabilitate și de control intern.
6. “Riscul de nedetectare” reprezintă riscul ca procedurile de fond ale unui auditor să nu detecteze o denaturare ce există în soldul unui cont sau categorie de tranzacții și care ar putea fi semnificativă în mod individual, sau atunci când este cumulată cu denaturări din alte solduri sau categorii de tranzacții.
7. “Sistemul contabil” reprezintă succesiunile de proceduri și înregistrări ale unei entități prin care tranzacțiile sunt prelucrate ca modalități de menținere a înregistrărilor financiare. Astfel de sisteme identifică, asamblează, analizează, calculează, clasifică, înregistrează, sintetizează și raportează tranzacțiile sau alte evenimente.
8. “Sistemul de control intern” reprezintă toate politicile și procedurile (controale interne) adoptate de conducerea unei entități care ajută la îndeplinirea obiectivelor manageriale privind asigurarea, atât cât este posibil, a conducerii sistematice și eficiente a activității, inclusiv aderarea la politicile manageriale, protecția activelor, prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor, acuratețea și exhaustivitatea înregistrărilor contabile, precum și pregătirea în timp util a informațiilor financiare credibile. Sistemul de control intern se extinde dincolo de acele aspecte ce au legătură directă cu funcțiile sistemului contabil și cuprinde:
 - (a) “Mediul de control”, care reprezintă atitudinea generală, percepția și acțiunile întreprinse de directori și conducere cu privire la sistemul de control intern și la importanța acestuia pentru entitate. Mediul de control are efect asupra eficienței procedurilor specifice de control. Un mediu de control puternic, de exemplu unul cu controale bugetare severe și cu o funcție eficientă a auditului intern poate suplimenta în

mod semnificativ procedurile specifice de control. Totuși, un mediu solid nu poate să asigure, prin el însuși, eficacitatea sistemului de control intern. Factorii reflectați în mediul de control includ:

- Funcția Consiliului de Administrație și a comitetelor sale.
- Filozofia managerială și stilul de operare.
- Structura organizatorică a entității și metodele de desemnare a autorității și responsabilității.
- Sistemul de control managerial, incluzând funcția de audit intern, politicile și procedurile de personal și separarea îndatoririlor.

(b) “Procedurile de control”, care reprezintă acele politici și proceduri pe lângă mediul de control, pe care conducerea le-a stabilit în vederea atingerii obiectivelor specifice ale entității. Procedurile specifice de control includ:

- Raportarea, revizuirea și aprobarea reconcilierilor.
- Verificarea preciziei aritmetice a înregistrărilor.
- Controlarea aplicațiilor și a mediului sistemelor informatizate, de exemplu, prin stabilirea de controale asupra:
 - schimbărilor din programele computerizate
 - accesului la fișierele de date.
- Menținerea și revizuirea conturilor de control și a balanțelor de verificare.
- Aprobarea și controlul documentelor.
- Compararea datelor interne cu sursele externe de informații.
- Compararea rezultatelor inventarului de numerar, a titlurilor de participare și a stocurilor cu înregistrările din contabilitate.
- Limitarea accesului fizic direct la active și înregistrări.
- Compararea și analizarea rezultatelor financiare cu valorile prognozate.

9. În auditul situațiilor financiare, auditorul este preocupat numai de acele politici și proceduri din cadrul sistemelor de contabilitate și control intern care sunt relevante pentru aserțiunile referitoare la situațiile financiare. Înțelegerea aspectelor relevante ale sistemelor de contabilitate și de control intern, împreună cu evaluările riscului inerent și cele ale riscului de control și cu alte considerente, vor permite auditorului:

- (a) Să identifice tipurile potențialelor denaturări semnificative care ar putea să apară în situațiile financiare;
- (b) Să ia în considerare factorii care afectează riscul de apariție a denaturărilor semnificative; și
- (c) Să stabilească proceduri de audit adecvate.

10. Atunci când se elaborează modul de abordare a auditului, auditorul ia în considerare evaluarea preliminară a riscului de control (împreună cu evaluarea riscului inerent) în scopul determinării riscului de nedetectare

adecvat pentru acceptarea aserțiunilor din situațiile financiare și determinarea naturii, duratei și întinderii procedurilor de fond aplicate în cazul unor astfel de aserțiuni.

Riscul inerent

11. **Pentru dezvoltarea planului general de audit, auditorul trebuie să evalueze riscul inerent la nivelul situațiilor financiare. Pentru aplicarea programului de audit, auditorul trebuie să facă legătura între o astfel de evaluare și soldurile conturilor și categoriile semnificative de tranzacții la nivelul aserțiunii sau să presupună că riscul inerent este ridicat pentru respectiva aserțiune.**
12. În scopul evaluării riscului inerent, auditorul utilizează raționamentul profesional pentru a estima numeroși factori, printre care se regăsesc:

La nivelul situațiilor financiare

- Integritatea conducerii
- Experiența și cunoștințele conducerii, precum și schimbările survenite la nivelul conducerii pe parcursul perioadei, de exemplu, lipsa de experiență a managerilor poate afecta întocmirea situațiilor financiare ale entității.
- Presiuni neobișnuite exercitate asupra conducerii, de exemplu, circumstanțe ce ar putea predispuce conducerea la denaturarea situațiilor financiare, cum ar fi experiența eșecului a numeroase entități ce-și desfășoară activitatea în sectorul de activitate respectiv sau o entitate ce nu deține suficient capital pentru continuarea activității.
- Natura activității entității, de exemplu, potențialul uzurii tehnologice a produselor și serviciilor sale, complexitatea structurii capitalului său, importanța părților afiliate, localizarea și răspândirea geografică a facilităților de producție ale entității.
- Factori care afectează sectorul de activitate în care operează entitatea, de exemplu, condițiile economice și concurența, așa cum au fost identificate de tendințele și indicatorii financiari, precum și de schimbările tehnologice, cererea de consum și practici contabile comune sectorului de activitate respectiv.

La nivelul soldurilor de conturi și al categoriei de tranzacții

- Conturi ale situațiilor financiare care este probabil a fi susceptibile de denaturare, de exemplu, conturi care necesită ajustări în perioadele anterioare sau care implică un grad ridicat de estimare.
- Complexitatea tranzacțiilor principale sau a altor evenimente care ar putea necesita utilizarea serviciilor unui expert.
- Gradul raționamentului profesional implicat în determinarea soldului contului.
- Susceptibilitatea activelor la pierdere sau delapidare, de exemplu, active considerate foarte necesare sau ca având un grad ridicat de circulație, cum ar fi numerarul.
- Finalizarea unei tranzacții neobișnuite sau complexe, în special la sfârșitul exercițiului sau aproape de acest moment.

- Tranzacții care nu se derulează în mod obișnuit.

Sisteme de contabilitate și de control intern

13. Controalele interne legate de sistemul contabil privesc realizarea unor obiective, cum ar fi:
- Tranzacțiile sunt executate în concordanță cu autorizarea generală sau specifică a conducerii.
 - Toate tranzacțiile și alte evenimente sunt înregistrate cu promptitudine cu suma corectă, în conturile adecvate și în perioada contabilă adecvată, astfel încât să permită întocmirea situațiilor financiare în concordanță cu un cadru identificat de raportare financiară.
 - Accesul la active și înregistrări este permis doar în conformitate cu autorizarea conducerii.
 - Activele înregistrate sunt comparate cu cele existente la intervale rezonabile și sunt luate măsurile corespunzătoare atunci când sunt identificate orice fel de diferențe.

Limitări inerente ale controalelor interne

14. Sistemele de contabilitate și de control intern nu pot oferi conducerii probe concludente referitoare la atingerea obiectivelor, datorită limitărilor inerente. Astfel de limitări includ:
- Cerințele uzuale impuse de conducere privind costul unui control intern care nu trebuie să depășească beneficiile estimate a deriva din acesta.
 - Majoritatea controalelor interne tind să fie direcționate mai degrabă către tranzacțiile de rutină, decât către tranzacțiile neobișnuite.
 - Potențialul apariției erorilor umane datorate neglijenței, neatenției, greșelilor de raționament și neînțelegerii instrucțiunilor.
 - Posibilitatea sustragerii de la efectuarea controalelor interne prin înțelegeri secrete între un membru al conducerii sau un angajat și părți din afara sau din interiorul entității.
 - Posibilitatea ca o persoană responsabilă cu exercitarea controlului intern să poată abuza de responsabilitatea pe care o are, de exemplu, un membru al conducerii care ignoră un control intern.
 - Posibilitatea ca procedurile să poate deveni neadecvate datorită schimbării condițiilor, iar conformitatea cu acestea să poată fi deteriorată.

Înțelegerea sistemelor de contabilitate și de control intern

15. Atunci când obține înțelegerea sistemelor de contabilitate și de control intern pentru planificarea auditului, auditorul obține cunoștințe în legătură cu modul în care sunt proiectate aceste sisteme, precum și cu modul lor de operare. De exemplu, un auditor poate efectua un test de “urmărire” a înregistrării tranzacțiilor, care reprezintă urmărirea câtorva tranzacții prin sistemul de contabilitate. În cazul în care tranzacțiile selectate sunt tipice pentru acele tranzacții ce trec prin sistem, această procedură poate fi tratată ca parte a testelor controalelor. Natura și întinderea testelor de urmărire a înregistrării tranzacțiilor efectuate de auditor sunt în așa fel încât, ele

singure, nu pot furniza suficiente probe de audit adecvate pentru a susține o evaluare a riscului de control situată la un nivel mai mic decât ridicat.

16. Natura, durata și întinderea procedurilor efectuate de auditor pentru a obține înțelegerea sistemelor de contabilitate și de control intern va diferi, printre altele, în funcție de:
 - Mărimea și complexitatea entității și a sistemului său informatic.
 - Considerente ce țin de pragul de semnificație.
 - Tipul de control intern implicat.
 - Natura documentației entității privind controalele interne specifice.
 - Evaluarea de către auditor a riscului inerent.
17. În mod curent, înțelegerea de către auditor a sistemelor de contabilitate și de control intern semnificative pentru audit este obținută din experiența anterioară cu entitatea și este completată de:
 - (a) obținerea de informații de la persoanele adecvate din conducere, supraveghere și de la alte categorii de personal aflate la diferite niveluri organizatorice din cadrul entității, împreună cu referiri la documentație, cum ar fi manualele de proceduri, fișele postului sau diagramele fluxului informațional;
 - (b) inspectarea documentelor și înregistrărilor întocmite de sistemele de contabilitate și de control intern; și
 - (c) observarea activităților și operațiunilor entității, inclusiv observarea organizării operațiunilor computerizate, a personalului de conducere și a naturii tranzacțiilor procesate.

Sistemul de contabilitate

18. **Auditorul trebuie să obțină o înțelegere suficientă a sistemului de contabilitate pentru a putea identifica și înțelege:**
 - (a) **categoriile principale de tranzacții din cadrul operațiunilor entității;**
 - (b) **cum sunt inițiate astfel de tranzacții;**
 - (c) **înregistrările contabile semnificative, documentele justificative și conturile din situațiile financiare; și**
 - (d) **procesul de contabilitate și raportare financiară, de la inițierea tranzacțiilor semnificative și a altor evenimente, până la includerea lor în situațiile financiare.**

Mediul de control

19. **Auditorul trebuie să înțeleagă mediul de control suficient de bine pentru a evalua atitudinea directorilor și a conducerii, percepția și acțiunile legate de controalele interne și de importanța acestora pentru entitate.**

Proceduri de control

20. **Auditorul trebuie să obțină o înțelegere suficientă a procedurilor de control pentru a dezvolta planul de audit.** Pentru obținerea acestei înțelegeri, auditorul va lua în considerare cunoștințele legate de prezența sau absența procedurilor de control dobândite din înțelegerea mediului de

control și a sistemului de contabilitate, pentru a determina dacă este necesară o înțelegere suplimentară a procedurilor respective. Datorită faptului că procedurile de control sunt integrate mediului de control și sistemului de contabilitate, pe măsură ce auditorul obține o înțelegere a mediului de control și a sistemului de contabilitate, este de preferat, de asemenea, să se obțină și unele cunoștințe despre procedurile de control, de exemplu, în obținerea și înțelegerea sistemului de contabilitate legat de numerar, auditorul își dă seama, în mod obișnuit, dacă sunt reconciliate conturile bancare. De regulă, dezvoltarea unui plan general de audit nu necesită o înțelegere a procedurilor de control pentru toate aserțiunile în situațiile financiare din fiecare sold de cont și categorie de tranzacție.

Riscul de control

Evaluarea preliminară a riscului de control

21. Evaluarea preliminară a riscului de control reprezintă procesul de evaluare a eficacității sistemelor de contabilitate și control intern ale entității în prevenirea și detectarea denaturărilor semnificative. Întotdeauna vor exista unele riscuri de control datorate limitărilor inerente ale oricărui sistem de contabilitate și control intern.
22. **După obținerea înțelegerii sistemelor de contabilitate și control intern, auditorul trebuie să facă o evaluare preliminară a riscului de control, la nivelul aserțiunii, pentru fiecare sold semnificativ de cont sau categorie semnificativă de tranzacții.**
23. În mod normal, auditorul evaluează riscul de control la un nivel ridicat pentru o parte sau totalitatea aserțiunilor, atunci când:
 - (a) sistemele de contabilitate și de control intern nu sunt efective; sau
 - (b) evaluarea eficacității sistemelor de contabilitate și control intern nu este eficientă.
24. **Evaluarea preliminară a riscului de control pentru o aserțiune în situațiile financiare trebuie să fie ridicată, cu excepția cazului în care auditorul:**
 - (a) **Este capabil să identifice controalele interne relevante pentru aserțiunile ce ar putea preveni sau detecta și corecta o denaturare semnificativă; și**
 - (b) **Își planifică să efectueze teste ale controlului pentru a susține evaluarea.**

Documentație pentru înțelegerea și evaluarea riscului de control

25. **Auditorul trebuie să documenteze în documentele de lucru:**
 - (a) **Înțelegerea obținută cu privire la sistemele de contabilitate și de control intern; și**
 - (b) **Evaluarea riscului de control.** Atunci când riscul de control este evaluat la un nivel mai mic decât ridicat, auditorul trebuie, de asemenea, să documenteze baza pentru concluzii.
26. Pot fi folosite diferite tehnici pentru documentarea informațiilor legate de sistemele de contabilitate și de control intern. Selecționarea unei tehnici particulare este o problemă ce ține de raționamentul profesional al auditorului. Tehnicile comune, utilizate singular sau combinate, sunt reprezentate de descrieri narative, chestionare, liste de verificare și

diagrame ale fluxurilor de informații. Forma și întinderea acestei documentații este influențată de mărimea și complexitatea entității, precum și de natura sistemelor de contabilitate și de control intern ale entității. În general, cu cât sunt mai complexe sistemele de contabilitate și de control intern ale entității, precum și procedurile de control ale auditorului, cu atât documentația acestuia va trebui să fie mai extinsă.

Teste ale controlului

27. Testele de control sunt efectuate pentru obținerea probelor de audit privind eficiența:
 - (a) sistemelor de contabilitate și de control intern, adică dacă ele sunt adecvat elaborate pentru a preveni sau detecta și corecta declarații eronate semnificative; și
 - (b) modului de desfășurare al controalelor interne de-a lungul perioadei.
28. Unele dintre procedurile efectuate pentru obținerea înțelegerii sistemelor de contabilitate și de control intern pot să nu fi fost planificate în mod specific ca teste ale controlului, dar pot furniza probe de audit legate de eficiența elaborării și operării controalelor interne relevante pentru anumite aserțiuni și, în consecință, servesc ca teste ale controlului. De exemplu, în obținerea înțelegerii sistemelor de contabilitate și de control intern legate de numerar, auditorul poate să fi obținut probe de audit despre eficacitatea procesului de reconciliere bancară prin investigații și observare.
29. Atunci când auditorul concluzionează că procedurile efectuate pentru obținerea înțelegerii sistemelor de contabilitate și de control intern furnizează, de asemenea, și probe de audit legate de caracterul adecvat al elaborării și operării eficiente a politicilor și procedurilor relevante în cazul unei aserțiuni particulare privind situațiile financiare, auditorul poate utiliza acea probă de audit, menționând că este suficientă pentru susținerea evaluării riscului de control la un nivel mai mic decât ridicat.
30. Testele controalelor pot include:
 - Inspectarea documentelor justificative ale tranzacțiilor și altor evenimente pentru a colecta probe de audit care să certifice că sistemele de control intern au funcționat corect, de exemplu, se verifică dacă o tranzacție a fost autorizată.
 - Investigarea și observarea controalelor interne care nu au lăsat nici o urmă de audit, de exemplu, determinarea persoanei care exercită în mod efectiv fiecare funcție, și nu doar cine se presupune că o exercită.
 - Reefectuarea controalelor interne, de exemplu, reconcilierea conturilor bancare, pentru a se asigura că au fost corect efectuate de entitate.
31. **Auditorul trebuie să obțină probe de audit prin teste ale controalelor pentru a putea susține orice evaluare a riscului de control care este situat la un nivel mai mic decât ridicat. Cu cât evaluarea riscului de control este mai redusă, cu atât mai multe probe trebuie să obțină auditorul pentru a susține faptul că sistemele de contabilitate și de control intern sunt proiectate corespunzător și funcționează eficient.**
32. Atunci când obține probe de audit referitoare la funcționarea eficientă a controlului intern, auditorul trebuie să ia în considerare modul în care acestea s-au aplicat, consecvența cu care au fost aplicate în cursul perioadei și de către cine au fost aplicate. Conceptul de funcționare eficientă admite că pot apărea unele abateri. Abaterile de la controalele recomandate pot fi

cauzate de factori cum ar fi schimbări ale personalului-cheie, fluctuații sezoniere semnificative în volumul tranzacțiilor și erori umane. Atunci când sunt detectate abateri, auditorul efectuează cercetări specifice privind aceste aspecte, în special privind schimbările personalului din funcțiile-cheie ale controlului intern. Apoi, auditorul se asigură că testele controalelor acoperă în mod adecvat o astfel de perioadă de schimbări sau fluctuații.

33. Într-un mediu de sisteme computerizate, obiectivele testelor controalelor nu diferă de acelea dintr-un mediu manual; cu toate acestea, unele proceduri se pot schimba. Auditorul poate considera necesar sau poate prefera să utilizeze tehnici de audit asistate de computer. Utilizarea unor astfel de tehnici, de exemplu, instrumente de interogare prin fișiere sau date privind testul de audit pot fi adecvate în cazul în care sistemele de contabilitate și de control intern nu furnizează o probă evidentă care să documenteze performanța controalelor interne ce sunt programate într-un sistem de contabilitate computerizat.
34. **Pe baza rezultatelor obținute la testele controalelor, auditorul trebuie să evalueze dacă controalele interne sunt proiectate și operează la nivelul previzionat în evaluarea preliminară a riscului de control.** Ca urmare a evaluării abaterilor, auditorul poate concluziona că nivelul riscului de control trebuie revizuit. În astfel de cazuri, auditorul va modifica natura, durata și întinderea procedurilor de fond planificate.

Calitatea și oportunitatea probelor de audit

35. Anumite tipuri de probe de audit obținute de auditor sunt mult mai credibile decât altele. În mod obișnuit, observarea realizată de auditor furnizează mai multe probe de audit credibile decât investigațiile, de exemplu, auditorul ar putea obține probe de audit despre o separare adecvată a sarcinilor prin observarea indivizilor care aplică o procedură de control sau prin investigarea personalului adecvat. În orice caz, probele de audit obținute prin unele teste ale controalelor, cum ar fi observarea, se referă la momentul de timp când a fost aplicată procedura. De aceea, auditorul poate decide să suplimenteze aceste proceduri cu alte teste ale controalelor capabile să furnizeze probe de audit referitoare la alte perioade de timp.
36. În determinarea celei mai adecvate probe de audit ce susține o concluzie despre riscul de control, auditorul poate lua în considerare și probele de audit obținute în angajamentele de audit anterioare. Într-un angajament de audit ce vine în continuarea mandatului, auditorul va avea cunoștințe despre sistemele de contabilitate și de control intern din activitatea desfășurată anterior, dar va trebui să actualizeze aceste cunoștințe colectate și să ia în considerare necesitatea obținerii de probe de audit suplimentare pentru orice modificări survenite în control. **Înainte de a se baza pe procedurile efectuate în angajamentele de audit anterioare, auditorul va obține probe de audit care să justifice această încredere.** Auditorul va obține probe de audit cu privire la natura, durata și întinderea oricărei modificări survenite în sistemele de contabilitate și de control intern ale entității, din momentul în care astfel de proceduri au fost efectuate, și va evalua impactul lor asupra suportului pe care auditorul intenționează să se bazeze. Cu cât timpul scurs de la efectuarea unor astfel de proceduri este mai lung, cu atât mai scăzută este certificarea ce poate rezulta.
37. **Auditorul trebuie să ia în considerare dacă, pe parcursul perioadei, au fost utilizate controalele interne.** În cazul în care pe parcursul perioadei, la momente diferite de timp, au fost utilizate controale care au diferit în mod semnificativ, auditorul le va lua în considerare pe fiecare în parte, în

mod separat. Deteriorarea controalelor interne pentru o anumită parte a perioadei cere luarea separată în considerare a naturii, duratei și întinderii procedurilor de audit ce trebuie aplicate tranzacțiilor și altor evenimente ale acelei perioadei.

38. Auditorul poate decide să efectueze unele teste ale controalelor în timpul unei vizite interimare înainte de încheierea perioadei. Oricum, auditorul nu se poate baza pe rezultatele unor astfel de teste fără să ia în considerare necesitatea obținerii de probe de audit suplimentare legate de perioada rămasă. Factorii ce trebuie avuți în vedere includ:
- Rezultatele testelor interimare.
 - Lungimea perioadei rămase.
 - Dacă au intervenit unele schimbări în sistemele de contabilitate și de control intern pe parcursul perioadei rămase.
 - Natura și valoarea tranzacțiilor și a altor evenimente, precum și soldurile implicate.
 - Mediul general, mai ales controalele de supraveghere.
 - Procedurile de fond pe care auditorul își propune să le efectueze.

Evaluarea finală a riscului de control

39. **Înainte de concluzionarea auditului, pe baza procedurilor de fond și a altor probe de audit obținute de auditor, auditorul trebuie să aprecieze dacă evaluarea riscului de control este confirmată.**

Relația dintre evaluarea riscului inerent și a celui de control

40. Deseori conducerea reacționează la situații de risc inerent prin elaborarea de sisteme de contabilitate și de control intern care să prevină sau să detecteze și să corecteze denaturările și de aceea, în multe cazuri, riscul inerent și riscul de control sunt interrelaționate într-un grad ridicat. În astfel de situații, dacă auditorul încearcă să evalueze separat riscul inerent și riscul de control, există posibilitatea unei evaluări neadecvate a riscului. Ca rezultat, în astfel de situații riscul de audit poate fi determinat mai adecvat prin efectuarea unei evaluări combinate.

Riscul de nedetectare

41. Nivelul riscului de nedetectare este legat direct de procedurile de fond ale auditorului. Evaluarea de către auditor a riscului de control al auditorului, împreună cu evaluarea riscului inerent, influențează natura, durata și întinderea procedurilor de fond ce trebuie efectuate pentru reducerea riscului de nedetectare, și, prin urmare, a riscului de audit până la un nivel acceptabil de scăzut. Unele riscuri de nedetectare vor fi întotdeauna prezente chiar dacă un auditor a examinat 100% din soldurile contabile sau categoriile de tranzacții, datorită faptului că, de exemplu, majoritatea probelor de audit sunt mai degrabă persuasive decât conclusive.
42. **Auditorul trebuie să ia în considerare nivelurile evaluate ale riscului de control și ale celui inerent pentru a determina natura, durata și întinderea procedurilor de fond cerute pentru reducerea riscului de audit până la un nivel acceptabil de scăzut.** În această privință auditorul va aprecia:
- (a) natura procedurilor de fond, de exemplu, utilizarea de teste îndreptate mai degrabă spre părți independente din afara entității, decât teste

- direcționate către părți sau documentații din cadrul entității, sau utilizarea de teste ale detaliilor, în scopul unui obiectiv particular al auditului, în completarea procedurilor analitice;
- (b) momentul de timp la care se efectuează procedurile de fond, de exemplu, efectuarea lor mai degrabă la sfârșitul perioadei (exercițiului), decât la o dată anterioară acesteia; și
 - (c) întinderea procedurilor de fond, de exemplu, utilizarea unui eșantion mai mare.
43. Există o relație inversă între riscul de nedetectare și nivelul combinat al riscului inerent și al celui de control. De exemplu, în cazul în care riscul inerent și cel de control sunt ridicate, riscul de nedetectare acceptat trebuie să fie scăzut, pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. Pe de altă parte, în cazul în care riscul inerent și cel de control sunt scăzute, auditorul poate accepta un risc de nedetectare mai ridicat, care totuși reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. Vezi Anexa acestui ISA pentru ilustrarea relației dintre componentele riscurilor de audit.
44. În timp ce testele controalelor și procedurile de fond se disting prin scopul lor, rezultatele fiecărui tip de proceduri pot contribui la scopul altora. Denaturările descoperite în timpul efectuării procedurilor de fond pot determina auditorul să modifice evaluarea anterioară a riscului de control. Vezi Anexa acestui ISA pentru ilustrarea relației dintre componentele riscurilor de audit.
45. Nivelurile evaluate ale riscului inerent și de control nu pot fi suficient de scăzute încât să se elimine necesitatea ca auditorul să efectueze o procedură de fond. **Neglijând nivelurile evaluate ale riscului inerent și de control, auditorul va trebui să efectueze unele proceduri de fond pentru soldurile conturilor și pentru categoriile de tranzacții semnificative.**
46. Evaluarea componentelor riscului inerent și ale celui de control, efectuată de auditor, se poate modifica în cursul unui angajament de audit, de exemplu, în timpul efectuării procedurilor de fond auditorul poate primi informații ce diferă semnificativ de informațiile pe baza cărora a evaluat inițial riscul de control și pe cel inerent. În astfel de cazuri, auditorul va modifica procedurile de fond planificate, bazându-se pe revizuirea nivelurilor evaluate ale riscului de control și ale celui inerent.
47. **Cu cât evaluarea riscului inerent și de control este mai ridicată, cu atât mai multe probe de audit trebuie să obțină auditorul din utilizarea performantă a procedurilor de fond.** Atunci când atât riscul inerent, cât și cel de control sunt evaluate ca fiind ridicate, auditorul trebuie să considere dacă procedurile de fond pot furniza suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de nedetectare, și prin urmare, riscul de audit, la un nivel acceptabil de scăzut. **Atunci când auditorul determină că riscul de nedetectare referitor la o aserțiune din situațiile financiare pentru un sold semnificativ al unui cont sau o categorie semnificativă de tranzacții nu poate fi redus la un nivel acceptabil, auditorul trebuie să exprime o opinie calificată (cu rezerve) sau să declare că se află în imposibilitatea exprimării unei opinii.**

Riscul de audit în întreprinderile mici și mijlocii

48. Auditorul trebuie să obțină același nivel de asigurare pentru exprimarea unei opinii necalificate (fără rezerve) privind situațiile financiare atât pentru entitățile mici, cât și pentru cele mari. În orice caz, multe dintre controalele

interne ce trebuie să fie relevante în cazul entităților mari nu se practică în cazul celor mici și mijlocii. De exemplu, în întreprinderile mici, procedurile contabile pot fi efectuate de puține persoane care pot avea răspunderi atât în ceea ce privește operarea, cât și conducerea, și de aceea separarea sarcinilor poate lipsi sau poate fi drastic limitată. Separarea neadecvată a sarcinilor poate fi compensată, în unele cazuri, de un sistem de control managerial puternic, în care controalele de supraveghere ale proprietarului/managerului există datorită implicării personale directe în tranzacții și a cunoașterii entității. În circumstanțele în care separarea sarcinilor este limitată și lipsesc probele de audit referitoare la controalele de supraveghere, probele de audit necesare pentru a susține opinia auditorului privind situațiile financiare pot fi obținute în întregime prin utilizarea performantă a procedurilor de fond.

Comunicarea carențelor

49. Ca rezultat al obținerii înțelegerii sistemelor de contabilitate și de control intern, precum și a testelor controalelor, auditorul poate deveni conștient de carențele sistemelor. **Auditorul trebuie să aducă la cunoștința conducerii, cât mai repede posibil și la un nivel adecvat de responsabilitate, carențele semnificative existente în proiectarea sau operarea sistemelor de contabilitate și de control intern, care i-au atras atenția.** Înștiințarea conducerii în legătură cu carențele semnificative trebuie să se facă, în mod normal, în scris. În orice caz, dacă auditorul va considera că este adecvată comunicarea orală, o astfel de comunicare va fi documentată în documentele de lucru. Este important să se indice în comunicare că au fost raportate numai carențele care au atras atenția auditorului ca rezultat al auditului, precum și faptul că examinarea nu a fost elaborată pentru a determina adecvarea controlului intern în scopuri manageriale.

Perspectiva sectorului public

1. *În ceea ce privește paragraful 8 al acestui ISA, auditorul trebuie să conștientizeze faptul că, în cazul entităților din sectorul public, “obiectivele conducerii” pot fi influențate de preocupări privind contabilitatea sectorului public și pot include obiective a căror sursă se află în legislație, reglementări, ordonanțe guvernamentale și ordine ministeriale. Sursa și natura acestor obiective trebuie luate în considerare de către auditor în aprecierea eficienței procedurilor de control intern, în scopul auditului.*
2. *Paragraful 9 al acestui ISA prevede că, în auditarea situațiilor financiare, auditorul este preocupat doar de acele politici și proceduri din cadrul sistemelor de contabilitate și de control intern ce sunt relevante în cazul aserțiunilor din situațiile financiare. Auditorii din sectorul public au deseori responsabilități adiționale, în ceea ce privește controalele interne, chiar și în contextul auditării situațiilor lor financiare. Revizuirea controalelor interne poate fi mai întinsă și mai detaliată decât în cazul unui audit al situațiilor financiare în sectorul privat.*
3. *Paragraful 49 al acestui ISA tratează comunicarea carențelor. Pentru auditorii sectorului public pot exista cerințe suplimentare de raportare. De exemplu, carențele controlului intern, depistate în situația financiară și în timpul altor angajamente de audit, trebuie să fie raportate legislativului sau altor organisme de reglementare.*

Anexă

Ilustrarea relației dintre componentele riscului de audit

Tabelul următor prezintă modul în care nivelul acceptabil al riscului de nedetectare poate varia în funcție de evaluarea riscului inerent și a celui de control.

		Evaluarea riscului de control de către auditor este:		
		Ridicat	Mediu	Scăzut
Evaluarea de către auditor a riscului inerent	Ridicat	Cel mai scăzut	Mai scăzut	Mediu
	Mediu	Mai scăzut	Mediu	Mai ridicat
	Scăzut	Mediu	Mai ridicat	Cel mai ridicat

Porțiunile umbrite din acest tabel sunt legate de riscul de nedetectare.

Există o relație inversă între riscul de nedetectare și nivelul combinat al riscului inerent, și al celui de control. De exemplu, atunci când riscul inerent și cel de control sunt ridicate, nivelurile acceptabile ale riscului de nedetectare trebuie să fie scăzute pentru a reduce riscul de audit la un nivel scăzut acceptabil. Pe de altă parte, dacă riscul inerent și cel de control sunt scăzute, un auditor poate accepta un risc de nedetectare mai ridicat și totuși să reducă riscul de audit la un nivel scăzut acceptabil.