

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 402
CONSIDERENTE DE AUDIT REFERITOARE LA ENTITĂȚILE CARE
APELEAZĂ LA PRESTATORI DE SERVICII

CUPRINS

	Paragrafe
Introducere.....	1-3
Considerente referitoare la auditorul clientului.....	4-10
Raportul de audit al prestatorului de servicii.....	11-18

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 de Audit este de a stabili reguli și de furniza recomandări pentru un auditor al cărui client utilizează o firmă prestatoare de servicii. Acest standard descrie, de asemenea, rapoartele de audit ale prestatorilor de servicii care pot fi obținute de auditorii clienților.
2. **Auditorul trebuie să ia în considerare modul în care o firmă prestatoare de servicii afectează sistemele de contabilitate și control intern ale clientului, astfel încât să planifice auditul și să dezvolte o abordare de audit eficientă.**
3. Un client poate folosi o firmă prestatoare de servicii, cum ar fi una care execută tranzacții și deține responsabilitatea aferentă sau care înregistrează tranzacțiile și procesează datele aferente (cum ar fi un prestator de servicii pentru sisteme informatizate). Dacă un client folosește o firmă prestatoare de servicii, anumite politici, proceduri și înregistrări efectuate de respectiva firmă pot fi relevante pentru auditul situațiilor financiare ale clientului.

Considerente referitoare la auditorul clientului

4. O firmă prestatoare de servicii poate stabili și executa politici și proceduri care afectează sistemele de contabilitate și control intern ale firmei-client. Aceste politici și proceduri sunt separate din punct de vedere fizic și operațional de firma-client. Când serviciile asigurate de prestatorul de servicii sunt limitate la înregistrarea și procesarea tranzacțiilor clientului, iar clientul păstrează dreptul de autorizare și responsabilitatea, clientul poate implementa politici și proceduri eficiente în cadrul firmei sale. Când prestatorul de servicii execută tranzacțiile clientului și păstrează responsabilitatea aferentă, clientul poate considera necesar a se baza pe politicile și procedurile firmei de prestări servicii.
5. **Auditorul trebuie să determine importanța pe care activitățile firmei prestatoare de servicii o au pentru client și relevanța față de audit.** Procedând în acest mod, ar fi necesar ca auditorul clientului să ia în considerare după caz, următoarele:
 - Natura serviciilor asigurate de prestatorul de servicii.
 - Termenii contractului și relația dintre client și prestatorul de servicii.
 - Aserțiunile semnificative din situațiile financiare care sunt afectate prin utilizarea firmei prestatoare de servicii.
 - Riscul inerent asociat acelor aserțiuni.
 - Măsura în care sistemele de control intern și de contabilitate ale clientului interacționează cu sistemele existente în firma prestatoare de servicii.
 - Controalele interne ale clientului care sunt aplicate tranzacțiilor procesate de firma prestatoare de servicii.
 - Capacitatea și forța financiară a firmei prestatoare de servicii, inclusiv efectul posibil al incapacității firmei prestatoare de servicii de a mulțumi clientul.
 - Informații referitoare la firma prestatoare de servicii, cum ar fi acelea din manualele tehnice și de utilizare.

- Informațiile existente despre controalele generale și controalele sistemelor computerizate relevante față de aplicațiile clientului.

Considerentele de mai sus pot conduce auditorul la decizia că evaluarea riscului de control nu va fi afectată de controalele firmei prestatoare de servicii; în acest caz, aplicarea acestui standard nu mai este necesară în continuare.

6. Auditorul clientului ar putea, de asemenea, să ia în considerare existența unor rapoarte cu privire la terți, întocmite de auditorii firmei prestatoare de servicii, auditorii interni sau agențiile de reglementare ca mijloc de furnizare a informațiilor despre sistemele de control intern și contabilitate ale firmei prestatoare de servicii, precum și despre funcționarea și eficiența sa.
7. **Dacă auditorul clientului ajunge la concluzia că activitățile firmei prestatoare de servicii sunt semnificative pentru entitate și relevante pentru audit, auditorul trebuie să obțină informații suficiente pentru a înțelege sistemele de control intern și contabilitate, și să evalueze riscul de control fie la nivelul maxim, fie la un nivel inferior, dacă sunt efectuate teste ale controalelor.**
8. Dacă informația nu este suficientă, auditorul clientului va lua în considerare necesitatea de a solicita firmei prestatoare de servicii să ceară auditorului său efectuarea procedurilor respective pentru a furniza informațiile necesare sau de a vizita firma prestatoare de servicii pentru a obține acele informații. Auditorul care dorește să viziteze o firmă prestatoare de servicii îi poate recomanda clientului să solicite acelei firme accesul auditorului la informațiile necesare.
9. Auditorul clientului poate fi capabil să obțină o înțelegere a sistemelor de control intern și de contabilitate afectate de utilizarea firmei prestatoare de servicii, prin citirea raportului de audit al firmei prestatoare de servicii. În plus, la evaluarea riscului de control pentru aserțiunile conducerii afectate de controalele sistemelor firmei prestatoare de servicii, auditorul clientului ar putea să folosească, de asemenea, raportul de audit al firmei prestatoare de servicii. **Dacă auditorul clientului folosește raportul de audit al unei firme prestatoare de servicii, auditorul trebuie să ia în considerare efectuarea unor investigații cu privire la competența profesională a auditorului în contextul angajamentului specific desfășurat de auditorul firmei prestatoare de servicii.**
10. Auditorul clientului poate ajunge la concluzia că ar fi eficientă obținerea probelor de audit din testele controalelor pentru a susține evaluarea riscului de control la un nivel inferior. Astfel de probe se pot obține prin:
 - Testarea controalelor realizate de client asupra activităților firmei prestatoare de servicii.
 - Obținerea raportului auditorului firmei prestatoare de servicii care exprimă o opinie cu privire la eficiența operativității sistemelor de control intern și de contabilitate ale firmei prestatoare de servicii pentru aplicațiile de procesare relevante pentru audit.
 - Vizitarea firmei prestatoare de servicii și efectuarea de teste ale controalelor.

Raportul de audit al prestatorului de servicii

11. **La folosirea unui raport de audit al unei firme prestatoare de servicii, auditorul clientului trebuie să ia în considerare natura și conținutul aceluia raport.**
12. Raportul de audit al firmei prestatoare de servicii va fi în, mod normal, unul dintre cele două tipuri, după cum urmează:

Tipul A – Raportul privind conformitatea structurii

- (a) o descriere a sistemelor de control intern și de contabilitate ale firmei prestatoare de servicii elaborată, în mod normal, de conducerea firmei prestatoare de servicii; și
- (b) o opinie a auditorului firmei prestatoare de servicii care să ateste că:
 - (i) descrierea de mai sus este exactă;
 - (ii) controalele sistemelor au fost puse în funcțiune;
 - (iii) sistemele de control intern și de contabilitate sunt structurate corespunzător pentru a atinge obiectivele stabilite.

Tipul B – Raportul privind conformitatea structurii și eficiența operațională

- (a) o descriere a sistemelor de control intern și de contabilitate ale firmei prestatoare de servicii elaborată, în mod normal, de conducerea firmei prestatoare de servicii; și
- (b) o opinie a auditorului firmei prestatoare de servicii care să ateste că:
 - (i) descrierea de mai sus este exactă;
 - (ii) controalele sistemelor au fost puse în funcțiune;
 - (iii) sistemele de control intern și de contabilitate au fost structurate corespunzător pentru a atinge obiectivele stabilite;
 - (iv) sistemele de control intern și de contabilitate funcționează eficient, având în vedere rezultatele testelor controalelor. Pe lângă opinia cu privire la eficiența operațională, auditorul firmei prestatoare de servicii va identifica testele controalelor executate, precum și rezultate aferente.

Raportul auditorului firmei prestatoare de servicii va conține, în mod normal, restricții în ceea ce privește utilizarea (în general, privind conducerea, prestatorul de servicii și clienții săi, dar și auditorii clientului.)

13. **Auditorul clientului trebuie să ia în considerare sfera activității efectuate de auditorul firmei prestatoare de servicii și trebuie să evalueze utilitatea și gradul de adecvare a rapoartelor emise de auditorul firmei prestatoare de servicii.**
14. Deși raportul de tip A poate fi folosit de auditorul clientului pentru înțelegerea sistemelor de control intern și de contabilitate, auditorul nu va folosi astfel de rapoarte ca temelie pentru reducerea evaluării riscului de control.
15. Raportul de tip B poate constitui un astfel de temelie, deoarece au fost deja executate teste ale controalelor. Când un raport de tip B urmează a fi folosit ca probă pentru a susține o evaluare a riscului de control la un nivel inferior,

auditorul clientului va avea în vedere dacă controalele testate de auditorul firmei prestatoare de servicii sunt relevante pentru tranzacțiile clientului (asertiuni semnificative în situațiile financiare ale clientului) și dacă testele controalelor efectuate de auditorul firmei prestatoare de servicii, precum și rezultatele acestora sunt adecvate. În ceea ce privește ultimul aspect, există două considerente-cheie: perioada de timp acoperită de testele efectuate de auditorul firmei prestatoare de servicii și timpul scurs de la efectuarea acelor teste.

16. **Pentru acele teste specifice ale controalelor și rezultate care sunt relevante, auditorul clientului trebuie să aibă în vedere dacă natura, durata și întinderea unor astfel de teste furnizează suficiente probe de audit adecvate cu privire la eficiența sistemelor de control intern și de contabilitate pentru a susține nivelul riscului de control evaluat de auditorul clientului.**
17. Auditorul unei firme prestatoare de servicii poate fi angajat pentru a executa proceduri de fond care sunt utile auditorului unui client. Astfel de angajamente ar putea implica realizarea procedurilor convenite între client și auditorul său, dar și între firma prestatoare de servicii și auditorul acesteia.
18. **Atunci când auditorul unui client folosește un raport de la auditorul unei firme prestatoare de servicii, nu trebuie făcută nici o referire în raportul auditorului clientului cu privire la raportul auditorului asupra firmei prestatoare de servicii.**