

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 505
CONFIRMĂRI EXTERNE

CUPRINS

	Paragraf
Introducere	1-6
Relația dintre procedurile de confirmare externă și evaluarea și către auditor a riscului inerent și a riscului de control	7-11
Aserțiuni abordate prin confirmări externe	12-16
Redactarea cererii de confirmare externă	17-19
Utilizarea confirmărilor pozitive și negative	20-24
Solicitări ale conducerii	25-27
Caracteristici ale celor ce răspund	28-29
Procesul de confirmare externă	30-35
Evaluarea rezultatelor procesului de confirmare	36
Confirmări externe anterioare sfârșitului de an	37
Data intrării în vigoare	38

Standardele Internaționale de Audit (ISA) urmează a se aplica în auditul situațiilor financiare. De asemenea, ISA urmează a se aplica, adaptate după caz, auditului altor informații și servicii conexe.

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. 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 standardului, incluzându-se și materialele explicative și celelalte materiale conținute în standard, și nu doar textul tipărit cu caractere aldine.

În situații excepționale, un auditor financiar poate considera necesară abaterea de la standard, cu scopul de a realiza mai eficient obiectivul angajamentului. Când apar astfel de situații, contabilul profesionist 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 prezentului Standard Internațional de Audit (ISA) este de a stabili reguli și oferi recomandări asupra utilizării de către auditor a confirmărilor externe ca mijloc de obținere a probelor de audit.
2. **Auditorul trebuie să stabilească dacă utilizarea confirmărilor externe este necesară pentru a obține suficiente probe de audit adecvate în vederea susținerii anumitor aserțiuni din situațiile financiare. Pentru aceasta, auditorul trebuie să ia în considerare pragul de semnificație, nivelul evaluat al riscului inerent și al riscului de control și modul în care alte proceduri planificate de audit vor reduce riscul de audit la un nivel acceptabil pentru aserțiunile aplicabile din situațiile financiare.**
3. ISA 500 "Probe de audit" afirmă că, credibilitatea probelor de audit este influențată de sursa și natura acestora. Aceasta indică faptul că, în general, probele de audit din surse externe sunt mai credibile decât probele de audit generate intern, și că probele de audit scrise sunt mai credibile decât probele de audit sub formă orală. Așadar, probele de audit sub forma răspunsurilor scrise la cererile de confirmare primite direct de auditor de la terți care nu sunt afiliați ai entității auditate, atunci când sunt avute în vedere individual sau cumulativ cu probe de audit din alte proceduri, pot ajuta la reducerea riscului de audit pentru aserțiunile aferente la un nivel acceptabil.
4. Confirmarea externă este procesul de obținere și evaluare a probelor de audit printr-o comunicare directă din partea unei terțe-părți ca răspuns la o cerere de informații privind un anumit element care afectează aserțiunile făcute de conducere în situațiile financiare. Pentru a hotărî în ce măsură să folosească confirmările externe, auditorul ia în considerare caracteristicile mediului în care operează entitatea auditată și practicile folosite de potențialii respondenți în tratarea cererilor pentru confirmare directă.
5. Confirmările externe sunt frecvent utilizate în legătură cu soldurile conturilor și componentelor acestora, dar nu trebuie să se limiteze la acestea. De exemplu, auditorul poate solicita confirmarea externă a termenilor contractelor sau tranzacțiilor pe care entitatea le-a încheiat cu terțe-părți. Cererea de confirmare este menită să clarifice dacă respectivul contract a suferit modificări și dacă da, care sunt informațiile relevante. Alte exemple de situații în care pot fi folosite confirmările externe sunt:
 - Soldurile conturilor la bănci și alte informații de la bănci.
 - Soldurile creanțelor.
 - Stocurile aflate la terți în depozite pentru a fi prelucrate sau în consignatie.
 - Titluri de proprietate ținute în custodie sau ca garanție de avocați sau creditori.
 - Titluri de valoare cumpărate de la brokeri de valori mobiliare dar nelivrate la data bilanțului.
 - Credite.
 - Soldurile datoriilor comerciale.
6. Credibilitatea probelor obținute prin confirmări externe depinde, printre altele, de aplicarea de către auditor a unor proceduri corespunzătoare pentru redactarea cererii de confirmare externă, aplicarea procedurilor de confirmare externă și evaluarea rezultatelor procedurilor de confirmare externă. Factorii care afectează credibilitatea confirmărilor includ controlul pe care auditorul îl exercită asupra cererilor de

conformare și răspunsurilor, caracteristicile respondenților și restricțiile cuprinse în răspuns sau impuse de management.

Relația dintre procedurile de confirmare externă și evaluarea de către auditor a riscului inerent și a riscului de control

7. ISA 400 „Evaluarea riscurilor și controlul intern” discută despre riscul de audit și relația dintre componentele sale: riscul inerent, riscul de control și riscul de nedetectare. Acesta descrie procesul de evaluare a riscurilor inerent și de control pentru a determina natura, timpul și întinderea testelor detaliate în vederea reducerii riscului de nedetectare și implicit a riscului de audit la un nivel acceptabil.
8. Totodată ISA 400 afirmă că natura și întinderea probelor ce urmează a fi obținute din aplicarea testelor detaliate variază în funcție de evaluarea riscurilor inerent și de control și că nivelul evaluat al riscurilor inerent și de control nu poate fi suficient de scăzut pentru a elimina nevoia de a efectua teste detaliate. Aceste teste detaliate pot include utilizarea confirmărilor externe pentru anumite aserțiuni din situațiile financiare.
9. Paragraful 47 al ISA 400 afirmă că, cu cât nivelul evaluat al riscurilor inerent și de control este mai ridicat, cu atât auditorul are nevoie de mai multe probe de audit din efectuarea testelor detaliate. În consecință, pe măsură ce nivelul evaluat al riscurilor inerent și de control crește, auditorul concepe teste detaliate pentru a obține mai multe probe, sau probe mai convingătoare despre o aserțiune din situațiile financiare. În aceste situații, utilizarea procedurilor de confirmare poate fi eficientă pentru furnizarea de suficiente probe de audit.
10. Cu cât nivelul evaluat al riscului inerent și al celui de control este mai scăzut, cu atât auditorul are nevoie de asigurări mai puține din testele detaliate pentru a formula o concluzie despre o aserțiune din situațiile financiare. De exemplu, entitatea ar putea avea un credit pe care-l rambursează conform unui grafic convenit și pentru ale cărui condiții auditorul a obținut confirmare în anii precedenți. Dacă altceva din ceea ce face auditorul (inclusiv testele necesare asupra controalelor) indică faptul că termenii creditului nu s-au modificat și a condus la evaluarea unui nivel scăzut al nivelului riscului inerent și al celui de control asupra soldului rămas din credit, auditorul ar putea limita testele detaliate la testarea detaliilor plăților făcute în loc să confirme din nou soldul direct cu creditorul.
11. Tranzacțiile neobișnuite sau complexe pot fi asociate cu un nivel mai ridicat al riscului inerent sau de control decât tranzacțiile simple. Dacă entitatea a încheiat tranzacții neobișnuite sau complexe iar nivelul riscului inerent și de control este evaluat ca fiind ridicat, auditorul are în vedere confirmarea condițiilor tranzacției cu celelalte părți pe lângă examinarea documentelor păstrate de entitate.

Aserțiuni abordate prin confirmări externe

12. ISA 500 clasifică aserțiunile conducerii încorporate în situațiile financiare în existență, drepturi și obligații, apariție, exhaustivitate, valoare, evaluare și prezentare și prezentare de informații. Deși confirmările externe pot furniza probe de audit privind aceste aserțiuni, capacitatea unei confirmări externe de a oferi probe relevante pentru o anumită aserțiune din situațiile financiare variază.
13. Confirmarea externă a unei creanțe oferă probe solide privind existența contului la o anumită dată. Confirmarea oferă și probe privind operarea procedurilor privind independența exercițiilor financiare. Totuși, astfel de confirmări nu oferă de regulă

toate probele de audit necesare cu privire la aserțiunea despre valoare, pentru că nu se poate cere debitorului să confirme informații de detaliu cu privire la capacitatea sa de plată a creanței.

14. în mod similar, în cazul bunurilor aflate în consignație, confirmarea externă va aduce probabil probe solide care să susțină aserțiunile privind existența și drepturile și obligațiile, dar s-ar putea să nu aducă probe care să susțină aserțiunea privind valoarea.
15. Relevanța confirmărilor externe pentru auditul unei aserțiuni din situațiile financiare este de asemenea afectată de obiectivul auditorului la selectarea informațiilor pentru confirmare. De exemplu, pentru auditul aserțiunii privind exhaustivitatea datoriilor comerciale, auditorul trebuie să obțină probe că nu există datorii semnificative neînregistrate. Așadar, trimiterea cererilor de confirmare către furnizorii principali ai unei entități prin care se solicită furnizarea de copii de pe extrasele de cont auditorului în mod nemijlocit, chiar dacă evidențele nu arată vreo sumă datorată lor, momentan, va fi de obicei mai eficientă pentru detectarea datoriilor neînregistrate decât selectarea conturilor de confirmat pe baza valorilor mai mari înregistrate în registrul datoriilor comerciale.
16. Atunci când obține probe pentru aserțiuni neabordate în mod adecvat prin confirmări, auditorul ia în considerare alte proceduri de audit în completarea procedurilor de confirmare sau pentru a fi utilizate în schimbul procedurilor de confirmare.

Redactarea cererii de confirmare externă

17. **Auditorul trebuie să adapteze cererile de confirmare externă la obiectivul specific de audit.** Atunci când concepe cererea, auditorul are în vedere aserțiunile abordate și factorii probabili a afecta credibilitatea confirmărilor. Factori precum forma cererii de confirmare externă, experiența anterioară în audit și angajamente similare, natura informațiilor ce se urmărește a fi confirmate și destinatarul vizat afectează modul în care sunt concepute cererile deoarece acești factori au un efect direct asupra credibilității probelor obținute prin procedurile de confirmare externă.
18. De asemenea, la redactarea cererii, auditorul ia în considerare tipul informațiilor pe care destinatarul le vor putea confirma cu celeritate întrucât aceasta ar putea afecta rapiditatea cu care se răspunde și natura probelor obținute. De exemplu, sistemele contabile ale anumitor respondenți pot facilita confirmarea externă a tranzacțiilor singulare în loc de cea a tuturor soldurilor conturilor. În plus, respondenții s-ar putea să nu fie întotdeauna apti să confirme anumite tipuri de informații, cum ar fi soldul general al creanțelor, dar s-ar putea să fie apti să confirme valoarea unor facturi individuale din soldul total.
19. Cererile de confirmare de regulă menționează autorizarea dată de conducere respondentului de a dezvălui informațiile respective auditorului. Respondenții s-ar putea să fie mai dornici să răspundă unei cereri de confirmare conținând autorizarea conducerii, și în anumite cazuri s-ar putea să nu poată răspunde decât dacă cererea conține autorizarea conducerii.

Utilizarea confirmărilor pozitive și negative

20. Auditorul poate folosi cereri de confirmare externă pozitivă sau negativă (infirmare) ori o combinație între cele două.
21. Cererea de confirmare externă pozitivă solicită destinatarului să răspundă auditorului în toate cazurile fie prin a menționa acordul său cu privire la informațiile furnizate fie prin a completa informațiile. Un răspuns la o cerere de confirmare externă pozitivă

este de așteptat, de cele mai multe ori, să furnizeze probe de audit credibile. Există riscul, totuși, ca respondentul să răspundă cererii fără a verifica dacă informațiile sunt corecte. Auditorul nu este de regulă în măsură să afle dacă s-a întâmplat așa. Auditorul poate, totuși, reduce acest risc prin utilizarea unor cereri de confirmare externă pozitivă care să nu menționeze valoarea (sau alte informații) ci să ceară destinatarului să completeze valoarea sau să furnizeze alte informații. Pe de altă parte, utilizarea acestui tip de cerere de confirmare cu „spațiu liber” poate cauza o viteză mai scăzută de răspuns din partea respondenților întrucât aceștia trebuie să depună un efort în plus.

22. Cererea de confirmare externă negativă (infirmare) solicită destinatarului să răspundă doar în eventualitatea unui dezacord față de informațiile menționate în cerere. Totuși, atunci când nu primește nici un răspuns la o cerere de confirmare negativă, auditorul rămâne conștient că nu vor exista probe explicite că terții vizați au primit cererile de confirmare și că au verificat corectitudinea informațiilor cuprinse în acestea. Așadar, utilizarea cererilor de confirmare negative de regulă asigură probe mai puțin credibile decât utilizarea cererilor pozitive, iar auditorul are în vedere efectuarea altor teste detaliate în completarea utilizării infirmărilor.
23. Cererile de infirmare pot fi utilizate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil atunci când:
 - (a) nivelul evaluat al riscului inerent și de control este scăzut;
 - (b) este implicat un număr mare de solduri mici;
 - (c) nu este așteptat un număr substanțial de erori; și
 - (d) auditorul nu are motive să creadă că respondenții vor ignora aceste cereri.
24. Se poate utiliza o combinație între confirmările externe pozitive și cele negative. De exemplu, dacă soldul total al creanțelor este alcătuit dintr-un număr mic de solduri mari și un număr mare de solduri mici, auditorul poate decide că este bine să confirme toate sau un eșantion din soldurile mari prin cereri de confirmare pozitivă și un eșantion din soldurile mici utilizând cereri de infirmare.

Solicitări ale conducerii

25. **Dacă auditorul caută să confirme anumite solduri sau alte informații iar conducerea solicită auditorului să nu facă acest lucru, auditorul trebuie să vadă dacă există motive întemeiate pentru o astfel de solicitare și să obțină probe în sprijinul validității solicitărilor din partea conducerii. Dacă auditorul este de acord cu conducerea să nu obțină confirmarea externă a unui aspect anume, el trebuie să aplice proceduri alternative pentru a obține suficiente probe adecvate cu privire la acel aspect.**
26. **Dacă auditorul nu acceptă validitatea solicitării conducerii și este împiedicat de la obținerea confirmărilor, atunci există o limitare a sferei activității auditorului și acesta trebuie să ia în considerare impactul posibil asupra raportului de audit.**
27. Pentru a analiza motivele oferite de conducere, auditorul are o atitudine de scepticism profesional și are în vedere dacă solicitarea are vreo implicație privind integritatea conducerii. Auditorul are în vedere dacă solicitarea conducerii poate indica posibila existență a unor fraude sau erori. Dacă auditorul consideră că există fraude sau erori, atunci aplică ISA 240 „Responsabilitatea auditorului de a lua în considerare fraudă și eroarea în auditul situațiilor financiare”. De asemenea auditorul are în vedere dacă procedurile alternative vor oferi suficiente probe cu privire la acel aspect.

Caracteristici ale celor ce răspund

28. Credibilitatea probelor furnizate de o confirmare este afectată de competența, independența, autoritatea de a răspunde, cunoștințele despre aspectul care se cere a fi confirmat și obiectivitatea respondentului. Din acest motiv, auditorul încearcă să se asigure, acolo unde este posibil, că cererea de confirmare este adresată persoanei competente. De exemplu, pentru a confirma că entitatea a fost scutită de la respectarea unei clauze speciale aferente unui împrumut pe termen lung, auditorul adresează cererea unui reprezentant al creditorului care are cunoștințe despre scutirea respectivă și autoritatea de a furniza informații.
29. Totodată, auditorul verifică dacă există posibilitatea ca anumite persoane să nu ofere un răspuns obiectiv sau nepărtinitor la cererea de confirmare. Pot ajunge în atenția auditorului informații despre competența, cunoștințele, capacitatea sau dorința de a răspunde a destinatarului cererii. Auditorul ia în considerare efectul unor astfel de informații asupra redactării cererii de confirmare și a evaluării rezultatelor, inclusiv asupra stabilirii eventualei nevoi de proceduri suplimentare. Auditorul are în vedere de asemenea dacă există un temei suficient pentru a concluziona că cererea de confirmare a fost trimisă unui respondent de la care auditorul poate aștepta un răspuns care să ofere suficiente probe adecvate. De exemplu, auditorul poate întâlni tranzacții semnificative neobișnuite la sfârșitul anului care au un efect semnificativ asupra situațiilor financiare, tranzacțiile fiind încheiate cu o terță-parte care este economic dependentă de entitate. În astfel de circumstanțe, auditorul verifică dacă terță-parte poate fi motivată să ofere un răspuns inexact.

Procesul de confirmare externă

30. **Atunci când aplică procedurile de confirmare, auditorul trebuie să mențină controlul asupra procesului de selectare a destinatarilor cererilor, asupra întocmirii și expedierii cererilor de confirmare și asupra răspunsurilor la acele cereri.** Controlul asupra comunicărilor între destinatarii vizați și auditor este menținut pentru a minimiza posibilitatea ca rezultatele procesului de confirmare să fie distorsionate datorită interceptării și modificării cererilor de confirmare sau răspunsurilor la acestea. Auditorul se asigură că el este cel care expediază cererile de confirmare, că cererile sunt abordate în mod corespunzător și că este obligatoriu ca toate răspunsurile să fie trimise direct auditorului. Auditorul verifică dacă răspunsurile provin de la expeditorii preținși.

O cerere de confirmare pozitivă fără răspuns

31. **Auditorul trebuie să aplice proceduri alternative atunci când nu primește nici un răspuns la o cerere de confirmare externă pozitivă. Procedurile de audit alternative trebuie să fie de așa natură încât să furnizeze probele, despre aserțiunile din situațiile financiare, pe care cererea de confirmare a fost menită să le ofere.**
32. Dacă nu primește nici un răspuns, auditorul de regulă contactează destinatarul cererii pentru a obține un răspuns. Dacă auditorul nu poate obține un răspuns, utilizează proceduri de audit alternative. Natura procedurilor alternative variază în funcție de contul și aserțiunea în cauză. La examinarea creanțelor, procedurile alternative pot include examinarea încasărilor ulterioare, examinarea documentelor de expediție sau alte documente referitoare la clienți care să aducă probe pentru aserțiunea privind existența, și testele de independența exercițiilor asupra vânzărilor care să aducă probe pentru aserțiunea privind exhaustivitatea. La examinarea datoriilor comerciale,

procedurile alternative pot include examinarea plăților ulterioare sau corespondenței cu terții care să aducă probe pentru aserțiunea privind existența și examinarea altor evidențe, cum ar fi procesele de recepție bunurilor, care să aducă probe pentru aserțiunea privind exhaustivitatea.

Credibilitatea răspunsurilor primite

33. Auditorul are în vedere dacă există vreun indiciu că respectivele confirmări externe primite ar putea să nu fie credibile. Auditorul ia în considerare autenticitatea răspunsului și efectuează teste pentru a risipi orice îndoială. Auditorul poate alege să verifice sursa și conținutul unui răspuns printr-o convorbire telefonică cu pretinsul expeditor al răspunsului. În plus, auditorul solicită pretinsului expeditor să-i trimită lui direct confirmarea în original. Cu o utilizare din ce în ce mai răspândită a tehnologiei, auditorul ia în considerare validitatea sursei răspunsurilor primite în format electronic (de exemplu, fax sau e-mail). Confirmările verbale sunt transpuse în documentele de lucru. Dacă informațiile din confirmările verbale sunt semnificative, auditorul cere părților implicate să-i trimită lui, în mod direct, confirmări scrise ale informațiilor respective.

Cauzele și frecvența excepțiilor

34. **Dacă auditorul formulează concluzia că procesul de confirmare și procedurile alternative nu au generat suficiente probe de audit privind o aserțiune, el trebuie să întreprindă alte proceduri pentru a obține suficiente probe de audit adecvate.**

Pentru formularea concluziei, auditorul ia în considerare:

- (a) credibilitatea confirmărilor și procedurilor alternative;
- (b) natura excepțiilor, inclusiv implicațiile, atât cantitative cât și calitative ale acelor excepții; și
- (c) probele generate de alte proceduri.

Pe baza acestei evaluări, auditorul stabilește dacă sunt necesare proceduri de audit suplimentare pentru a obține suficiente probe de audit.

35. De asemenea, auditorul ia în considerare cauzele și frecvența excepțiilor raportate de respondenți. O excepție poate indica o denaturare a evidențelor entității, caz în care, auditorul stabilește motivele denaturării și verifică dacă acesta are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Dacă o excepție indică o denaturare, auditorul reconsideră natura, timpul și întinderea procedurilor de audit necesare a oferi probele căutate.

Evaluarea rezultatelor procesului de confirmare

36. Auditorul trebuie să evalueze dacă rezultatele procesului de confirmare externă împreună cu rezultatele celorlalte proceduri aplicate, generează suficiente probe de audit privind aserțiunea auditată din situațiile financiare. În scopul acestei evaluări, auditorul ține seama de prevederile ISA 530 „Eșantionarea în audit și alte proceduri selective”.

Confirmări externe anterioare sfârșitului de an

37. Dacă auditorul utilizează confirmări pentru o dată anterioară datei bilanțului pentru a obține probe în sprijinul unei aserțiuni din situațiile financiare, acesta va obține suficiente probe de audit că tranzacțiile relevante pentru aserțiunea respectivă din

perioada intervenită nu au fost semnificativ denaturate. Din motive practice, dacă nivelul riscului inerent și de control este evaluat la mai puțin de ridicat, auditorul poate hotărî să confirme soldurile la o altă dată decât cea de închidere a perioadei, de exemplu atunci când auditul urmează a fi finalizat la puțin timp după data bilanțului. Ca în cazul tuturor lucrurilor făcute înainte de finele anului, auditorul ia în considerare nevoia de a obține și alte probe de audit referitoare la restul perioadei.

Data intrării în vigoare

38. Prezentul ISA intră în vigoare pentru auditul situațiilor financiare aferente perioadelor care se încheie la sau după 31 decembrie 2001.