

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 520

PROCEDURI ANALITICE

CUPRINS

	Paragrafe
Introducere.....	1-3
Natura și scopul procedurilor analitice.....	4-7
Proceduri analitice în planificarea activității de audit.....	8-9
Proceduri analitice privite ca proceduri de fond.....	10-12
Proceduri analitice în cadrul revizuirii generale de la finalul auditului.....	13
Gradul de siguranță în cazul procedurilor analitice.....	14-16
Investigarea situațiilor neobișnuite.....	17-18

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 Internațional de Audit (ISA) este de a stabili reguli și de a furniza recomandări cu privire la aplicarea procedurilor analitice pe parcursul unui angajament de audit.
2. **Auditorul trebuie să aplice procedurile analitice în cadrul etapelor de planificare și de revizuire generală ale auditului.** Procedurile analitice pot fi aplicate și în cadrul altor etape.
3. “Procedurile analitice” constau în analizarea indicatorilor și a tendințelor semnificative, incluzând investigarea acelor fluctuații și relații care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care se abat de la valorile așteptate.

Natura și scopul procedurilor analitice

4. Procedurile analitice includ luarea în considerare a comparațiilor dintre informațiile financiare ale unei entități și:
 - Informațiile comparabile aferente perioadelor anterioare;
 - Rezultatele anticipate ale entității, cum ar fi prognozele și previziunile, sau estimările auditorului, cum ar fi o estimare a amortizării;
 - Informațiile referitoare la un sector de activitate similar, cum ar fi compararea indicatorului vânzărilor unei entități cu media pe ramură sau cu alte entități comparabile ca dimensiune, aparținând aceleiași ramuri.
5. Procedurile analitice includ, de asemenea, considerente cu privire la relațiile dintre:
 - Elemente ale informațiilor financiare care se estimează a fi conforme unui model previzibil bazat pe experiența entității, cum ar fi procentele marjei brute.
 - Informațiile financiare și cele nefinanciare, dar relevante, cum ar fi costurile cu salarizarea raportat la numărul de angajați.
6. Pentru aplicarea procedurilor menționate mai sus se pot utiliza diverse metode. Acestea variază de la comparații simple până la analize complexe care utilizează tehnici statistice avansate. Procedurile analitice pot fi aplicate situațiilor financiare consolidate, situațiilor financiare ale componentelor (cum ar fi filiale, diviziuni sau segmente), precum și elementelor individuale ale informațiilor financiare. Alegerea de către auditor a procedurilor, metodelor și nivelului de aplicare constituie o problemă de raționament profesional.
7. Procedurile analitice sunt utilizate în următoarele scopuri:
 - (a) De a ajuta auditorul în planificarea naturii, duratei și întinderii altor proceduri de audit.
 - (b) Ca proceduri de fond, atunci când utilizarea lor poate fi mult mai funcțională și eficientă decât testele detaliilor pentru reducerea riscului de nedetectare asociat anumitor aserțiuni din situațiile financiare; și
 - (c) Ca o revizuire generală a situațiilor financiare din cadrul etapei de revizuire finală a activității de audit.

Procedurile analitice în planificarea activității de audit

8. **Auditorul trebuie să aplice proceduri analitice în cadrul etapei de planificare pentru a ajuta la înțelegerea activității și la identificarea domeniilor**

cu risc potențial. Aplicarea procedurilor analitice poate dezvălui unele aspecte ale activității de care auditorul nu avea cunoștință și care îl vor ajuta la determinarea naturii, duratei și întinderii altor proceduri de audit.

9. În planificarea activității de audit, procedurile analitice utilizează atât informații financiare, cât și nefinanciare, de exemplu, relația dintre vânzări și aria spațiului de vânzare sau volumul de bunuri vândute.

Proceduri analitice privite ca proceduri de fond

10. Încrederea auditorului în procedurile de fond pentru reducerea riscului de nedetectare aferent anumitor aserțiuni privind situațiile financiare, poate deriva din testele detaliilor, din procedurile analitice sau dintr-o combinare a acestora. Decizia cu privire la care proceduri trebuie utilizate pentru a atinge un anumit obiectiv de audit se bazează pe raționamentul profesional al auditorului, raționament ce vizează funcționarea și eficiența preconizată a procedurilor disponibile pentru reducerea riscului de nedetectare în cazul anumitor aserțiuni specifice privind situațiile financiare.
11. În mod normal, auditorul va investiga conducerea în legătură cu disponibilitatea și credibilitatea informațiilor necesare pentru aplicarea procedurilor analitice și cu rezultatele oricărei astfel de proceduri executate de entitatea în cauză. Ar putea fi eficientă utilizarea datelor analitice întocmite de entitate, în situația în care auditorul este convins de corecta întocmire a respectivelor date.
12. Atunci când auditorul intenționează să execute procedurile analitice ca și proceduri de fond, el va trebui să ia în considerare un număr de factori, cum ar fi:
 - Obiectivele procedurilor analitice și măsura în care se poate baza pe rezultatele lor (paragrafele 14-16).
 - Natura entității și gradul în care informațiile pot fi împărțite; de exemplu, procedurile analitice pot fi mai eficiente atunci când sunt aplicate informațiilor financiare referitoare la secțiuni individuale ale unei activități sau situațiilor financiare ale componentelor unei entități diversificate, decât atunci când sunt aplicate situațiilor financiare ale entității considerată în ansamblu.
 - Disponibilitatea informațiilor, atât financiare, cum ar fi prognozele și previziunile, cât și nefinanciare, cum ar fi numărul de unități produse sau vândute.
 - Credibilitatea informațiilor disponibile (de exemplu, dacă previziunile sunt întocmite cu suficientă atenție).
 - Relevanța informațiilor disponibile (de exemplu, dacă previziunile au fost întocmite mai degrabă ca rezultate ce se preconizează a fi, decât ca obiective care se vor atinge).
 - Sursa informațiilor disponibile (de exemplu, sursele independente de entitate sunt, în mod normal, mai credibile decât sursele interne).
 - Comparabilitatea informațiilor disponibile (de exemplu, datele referitoare la o ramură de activitate extinsă ar putea avea nevoie de o completare pentru a putea fi comparate cu acelea ale unei entități care produce și comercializează produse specializate).
 - Cunoștințele acumulate pe parcursul activităților anterioare de audit, împreună cu capacitatea auditorului de a înțelege funcționarea sistemelor

contabile și de control intern, precum și tipurile de probleme care au generat ajustări contabile în perioadele precedente.

Proceduri analitice în cadrul revizuirii generale de la finalul auditului

13. **Auditorul trebuie să aplice procedurile analitice la/sau aproape de sfârșitul auditului, atunci când poate formula o concluzie generală privind conformitatea situațiilor financiare, ca întreg, cu ceea ce auditorul cunoaște referitor la client.** Concluziile desprinse din rezultatele unor astfel de proceduri sunt formulate cu intenția de a corobora cu concluzii desprinse în timpul auditării componentelor sau elementelor individuale ale situațiilor financiare și să ajute la formularea unor concluzii generale privitoare la credibilitatea situațiilor financiare. Totuși, aceste concluzii pot să identifice, de asemenea, domenii care solicită aplicarea de proceduri suplimentare.

Gradul de siguranță în cazul procedurilor analitice

14. Aplicarea procedurilor analitice se bazează pe ipoteza ca relațiile dintre date există și se mențin, în absența unor condiții cunoscute ca fiind contrare. Prezența acestor relații asigură probe de audit în ceea ce privește exhaustivitatea, precizia și validitatea datelor produse de sistemul contabil. Totuși, încrederea în rezultatele procedurilor analitice va depinde de evaluarea de către auditor a riscului ca procedurile analitice să identifice relații asemănătoare cu cele așteptate, atunci când există, de fapt, denaturări semnificative.
15. Gradul de siguranță pe care auditorul îl acordă rezultatelor procedurilor analitice depinde de următorii factori:
- (a) Pragul de semnificație al elementelor implicate, de exemplu, atunci când soldurile stocurilor sunt semnificative, auditorul nu se bazează doar pe procedurile analitice pentru a-și formula concluziile. În orice caz, auditorul se poate baza doar pe procedurile analitice pentru anumite elemente de venituri și cheltuieli, atunci când acestea nu sunt semnificative ca elemente individuale;
 - (b) Alte proceduri de audit direcționate către aceleași obiective de audit, de exemplu, alte proceduri executate de auditor pentru revizuirea colectabilității conturilor creanțelor, cum ar fi revizuirea încasărilor ulterioare de numerar, pot confirma sau infirma întrebări apărute în urma aplicării procedurilor analitice asupra analizei pe maturități a conturilor de creanțe;
 - (c) Precizia cu care rezultatele preconizate ale procedurilor analitice pot fi prevăzute. De exemplu, auditorul se va aștepta, în mod normal, la o consecvență mai mare în cazul comparării marjei profitului brut de la o perioadă la alta decât în cazul comparării cheltuielilor opționale, cum ar fi cele pentru cercetare sau reclamă; și
 - (d) Evaluarea riscului inerent și a riscului de control, de exemplu, în cazul în care controlul intern asupra procesării ordinilor de vânzare este slab și, prin urmare, riscul de control este ridicat, atunci pentru desprinderea concluziilor referitoare la creanțe este necesară o mai mare încredere în testele detaliilor tranzacțiilor și soldurilor decât în procedurile analitice.
16. Va fi necesar ca auditorul să ia în considerare testarea controalelor, dacă acestea există, asupra întocmirii situațiilor utilizate la aplicarea procedurilor analitice. Atunci când astfel de controale sunt eficiente, auditorul va avea o încredere mai mare în credibilitatea informațiilor și, prin urmare, în rezultatele procedurilor analitice. Controalele efectuate asupra informațiilor nefinanciare pot fi adesea testate în strânsă legătură cu testele controalelor aferente contabilității. De

exemplu, în stabilirea controalelor asupra procesării facturilor de vânzări, o entitate poate include controale asupra înregistrării cantităților vândute. În aceste circumstanțe, auditorul ar putea testa controalele asupra înregistrării cantităților vândute în combinație cu testele controalelor asupra procesării facturilor de vânzări.

Investigarea situațiilor neobișnuite

17. **Atunci când procedurile analitice identifică fluctuații sau relații semnificative care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care se abat de la valorile așteptate, auditorul trebuie să investigheze și să obțină explicații adecvate și probe coroborante corespunzătoare.**
18. Investigarea fluctuațiilor și a relațiilor neobișnuite începe, de obicei, cu investigarea conducerii, urmată de:
 - (a) Coroborarea răspunsurilor conducerii, de exemplu, prin compararea lor cu cunoștințele auditorului despre client și cu alte probe obținute pe parcursul procesului de audit; și
 - (b) Luarea în considerare a necesității aplicării altor proceduri de audit bazate pe rezultatele unor asemenea investigații, în cazul în care conducerea nu este capabilă să ofere o explicație sau dacă explicația nu este considerată corespunzătoare.

Perspectiva sectorului public

1. *Relațiile dintre elementele individuale ale situațiilor financiare luate în considerare, în mod tradițional, în momentul efectuării auditului entităților de afaceri pot să nu fie întotdeauna adecvate în auditul instituțiilor guvernamentale sau al altor entități ale sectorului public; de exemplu, în multe astfel de entități ale sectorului public există adesea puține legături directe între venituri și cheltuieli. În plus, datorită faptului că în mod frecvent nu se capitalizează cheltuiala aferentă achiziționării de active, este posibil să nu existe nici o relație între cheltuiala aferentă stocurilor și mijloacelor fixe, de exemplu, și valoarea acelor active raportată în situațiile financiare. Mai mult decât atât, în sectorul public, datele sau statisticile dintr-o ramură de activitate pot să nu fie disponibile în scopuri comparative. Totuși, pot fi relevante alte relații, de exemplu, variațiile în costul per kilometru la construcția de drumuri și șosele sau numărul de autovehicule achiziționate comparativ cu numărul de autovehicule retrase din circulație. Acolo unde este cazul, trebuie să se facă trimitere la date și statistici disponibile aferente ramurii de activitate din sectorul public. În anumite circumstanțe, poate fi adecvat, de asemenea, ca auditorul să genereze o bază de date internă care să conțină informații în scopul referințelor.*