

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 540
AUDITUL ESTIMĂRIILOR CONTABILE

CUPRINS

	Paragrafe
Introducere.....	1-4
Natura estimărilor contabile.....	5-7
Proceduri de audit.....	8-10
Revizuirea și testarea procesului utilizat de conducere.....	11-21
Utilizarea unei estimări independente.....	22
Revizuirea evenimentelor ulterioare.....	23
Evaluarea rezultatelor procedurilor de audit.....	24-27

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 auditul estimărilor contabile conținute în situațiile financiare. Nu se intenționează ca acest standard să se aplice la examinarea informațiilor financiare prognozate, deși multe dintre procedurile evidențiate aici pot fi potrivite în acest scop.
2. **Auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la estimările contabile.**
3. “Estimările contabile” reprezintă o aproximare a valorii unui element în absența unor mijloace de evaluare precise. De exemplu:
 - Provizioane de reducere a valorii stocurilor și conturilor de creanțe la valoarea lor realizabilă estimată.
 - Provizioane de alocare a costurilor activelor imobilizate de-a lungul duratelor de viață utilă a acestora.
 - Venituri angajate.
 - Impozite amânate.
 - Provizioane pentru pierderi provenite în urma unui proces.
 - Pierderi din contracte de construcții în derulare.
 - Provizioane pentru satisfacerea garanțiilor.
4. Conducerea este responsabilă pentru estimările contabile incluse în situațiile financiare. Aceste estimări sunt făcute deseori în condiții de incertitudine în ceea ce privește rezultatul evenimentelor care au avut loc sau este posibil să se întâmple și implică utilizarea raționamentului profesional. Ca rezultat, riscul unei denaturări semnificative este mai mare atunci când sunt implicate estimări contabile.

Natura estimărilor contabile

5. Determinarea unei estimări contabile poate fi simplă sau complexă, depinzând de natura elementului. De exemplu, acumularea cheltuielilor cu chiriile poate fi un calcul simplu, în timp ce estimarea unui provizion pentru un stoc cu circulație lentă sau chiar în surplus poate implica analiza complexă a datelor curente, cât și pronosticarea vânzărilor viitoare. Estimările complexe implică un grad ridicat de cunoștințe speciale și de raționament profesional.
6. Estimările contabile pot fi determinate ca și parte a sistemului contabil de rutină ce operează continuu sau pot fi în afara rutinei, operând numai la sfârșitul perioadei. În multe cazuri, estimările contabile sunt făcute folosind o formulă bazată pe experiență, cum ar fi folosirea ratelor standard de amortizare pentru fiecare categorie de active imobilizate sau folosirea unui procent standard al veniturilor din vânzări pentru a asigura un provizion de garanție. În asemenea cazuri, formula trebuie revăzută în mod regulat de către conducere, de exemplu, reevaluând durata de viață utilă rămasă a activelor sau comparând rezultatele actuale cu estimarea și ajustând formula când este necesar.
7. Incertitudinea asociată unui element sau lipsa de date obiective îl pot face incapabil de estimări rezonabile, caz în care auditorul trebuie să decidă dacă raportul pe care îl întocmește are nevoie de modificări pentru a fi în conformitate cu Standardul 700 “Raportul auditorului asupra situațiilor financiare”.

Proceduri de audit

8. **Auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate care să araste dacă o estimare contabilă este rezonabilă în circumstanțele date și, atunci când este nevoie, dacă este prezentată în mod adecvat.** Probele disponibile să susțină o estimare contabilă vor fi de cele mai multe ori mai dificil de obținut și mai puțin concludive decât probele disponibile să susțină alte elemente din situațiile financiare.
9. O înțelegere de către auditor a procedurilor și metodelor, incluzând sistemele contabile și de control intern folosite de conducere în realizarea estimărilor contabile este adesea importantă pentru a planifica natura, durata și întinderea procedurilor de audit.
10. **Auditorul va adopta una sau o combinație din următoarele modalități de abordare în auditarea estimărilor contabile:**
 - (a) **revizuirea și testarea procesului utilizat de conducere pentru elaborarea estimării;**
 - (b) **folosirea unei estimări independente pentru comparație cu cea întocmită de conducere; sau**
 - (c) **revizuirea evenimentelor ulterioare care confirmă estimarea făcută.**

Revizuirea și testarea procesului utilizat de conducere

11. Pașii pe care îi implică în mod normal revizuirea și testarea procesului utilizat de conducere sunt:
 - (a) evaluarea datelor și luarea în considerare a ipotezelor pe care este bazată estimarea;
 - (b) testarea calculelor implicate în estimare;
 - (c) compararea, acolo unde este posibil, a estimărilor făcute pentru perioadele anterioare cu rezultatele efective ale acelor perioade; și
 - (d) considerarea procedurilor de aprobare ale conducerii.

Evaluarea datelor și luarea în considerare a ipotezelor

12. Auditorul trebuie să evalueze dacă datele pe care se bazează estimarea sunt precise, complete și relevante. Atunci când sunt utilizate date contabile, este necesar ca acestea să fie consecvente cu datele procesate prin sistemul contabil. De exemplu, pentru determinarea unui provizion de garanție, auditorul va obține o probă de audit, conform căreia datele referitoare la produsele aflate încă în perioada de garanție, la finalul perioadei, sunt în concordanță cu informațiile din sistemul contabil referitoare la vânzările existente.
13. Auditorul poate, de asemenea, să caute probe din surse exterioare entității. De exemplu, când examinează un provizion pentru uzura morală a stocului calculat, prin referire la vânzările viitoare anticipate, auditorul poate, în plus față de examinarea datelor interne, cum ar fi nivelurile vânzărilor anterioare, comenzile și tendințele de marketing, să caute probe în estimările privind vânzările de produse pe ramura de activitate și în analizele de piață. În mod similar, când examinează estimările conducerii privind implicațiile financiare ale litigiilor și pretențiilor, auditorul trebuie să caute o cale directă de comunicare cu avocații entității.
14. Auditorul va evalua dacă datele colectate sunt în mod adecvat analizate și proiectate încât să formeze o bază rezonabilă pentru determinarea estimării

AUDIT

contabile. Exemple sunt analiza maturității creanțelor și proiectarea numărului de luni de aprovizionare cu un element din stoc, bazată pe utilizarea lui anterioară și prognozată.

15. Auditorul va evalua dacă entitatea dispune de o bază adecvată pentru principalele ipoteze utilizate în estimarea contabilă. În unele cazuri, ipotezele se vor baza pe statistici guvernamentale sau ale sectorului de activitate, cum ar fi viitoarele rate ale inflației, ratele dobânzilor, ratele de angajare a forței de muncă și creșterea anticipată a pieței. În alte cazuri, ipotezele vor fi specifice entității și se vor baza pe date generate în mod intern.
16. Pentru evaluarea ipotezelor pe care se bazează estimarea, auditorul va considera, printre altele, dacă ele sunt:
 - Rezonabile în lumina rezultatelor efective din perioadele anterioare.
 - Consecvente cu cele folosite pentru alte estimări contabile.
 - Consecvente cu planurile conducerii ce par a fi adecvate.

Auditorul trebuie să acorde o atenție particulară ipotezelor care sunt sensibile variațiilor, subiectivismului și susceptibilității de erori semnificative.

17. În cazul unor procese complexe de estimare, ce implică tehnici specializate, poate fi necesar ca auditorul să folosească un expert, de exemplu, ingineri pentru estimarea cantităților de minerale din silozuri. Instrucțiunile în ce privește utilizarea muncii unui expert se găsesc în Standardul 620 “Utilizarea serviciilor unui expert”.
18. Auditorul trebuie să revizuiască gradul de adecvare continuă al formulei utilizate de conducere în întocmirea estimărilor contabile. O asemenea revizuire va reflecta cunoașterea de către auditor a rezultatelor financiare din perioadele anterioare ale entității, a practicilor utilizate de alte entități din sectorul de activitate și a viitoarelor planuri ale conducerii, așa cum sunt prezentate auditorului.

Testarea calculelor

19. Auditorul trebuie să testeze procedurile de calcul utilizate de conducere. Natura, durata și întinderea testelor realizate de auditor va depinde de factori, cum ar fi complexitatea implicată în calcularea estimării contabile, evaluarea de către auditor a procedurilor și metodelor folosite de entitate în elaborarea estimării și a semnificației acesteia în contextul situațiilor financiare.

Compararea estimărilor anterioare cu rezultatele curente

20. Atunci când este posibil, auditorul va compara estimările contabile pentru perioadele anterioare cu rezultatele efective din acele perioade pentru a-l asista în:
 - (a) obținerea de probe despre credibilitatea generală a procedurilor de estimare ale entității;
 - (b) considerarea necesității ajustării formulei de estimare; și pentru
 - (c) a evalua dacă diferențele dintre rezultatele efective și estimările anterioare au fost cuantificate și dacă, unde este cazul, au fost făcute ajustări sau prezentări de informații adecvate.

Considerarea procedurilor de aprobare ale conducerii

21. Estimările contabile semnificative sunt, de obicei, revizuite și aprobate de conducere. Auditorul va considera dacă o astfel de revizuire și aprobare sunt efectuate de către nivelul adecvat al conducerii și dacă acestea sunt evidențiate în documentația ce susține determinarea estimării contabile.

Utilizarea unei estimări independente

22. Auditorul poate elabora sau obține o estimare independentă și să o compare cu estimarea contabilă întocmită de conducere. Când utilizează o estimare independentă auditorul, de obicei, trebuie să evalueze datele, să considere ipotezele și să testeze procedurile de calcul folosite. Ar fi, de asemenea, adecvat să se compare estimările contabile făcute pentru perioade anterioare cu rezultatele efective ale acelor perioade.

Revizuirea evenimentelor ulterioare

23. Tranzacțiile și evenimentele care apar după finalul perioadei, dar sunt anterioare finalizării auditului, pot oferi probe de audit în ceea ce privește o estimare contabilă făcută de conducere. Revizuirea unor asemenea tranzacții și evenimente de către auditor poate reduce sau chiar elimina nevoia auditorului de a revizui și testa procesul utilizat de conducere în elaborarea estimării contabile sau de a utiliza o estimare independentă pentru a evalua rezonabilitatea estimării contabile.

Evaluarea rezultatelor procedurilor de audit

24. **Auditorul trebuie să facă o evaluare finală a rezonabilității estimării bazată pe cunoașterea de către auditor a clientului și dacă estimarea este în concordanță cu alte probe de audit obținute în timpul auditului.**
25. Auditorul trebuie să ia în considerare dacă există tranzacții sau evenimente ulterioare semnificative, care să afecteze datele și ipotezele folosite în determinarea estimării contabile.
26. Din cauza incertitudinilor inerente în estimările contabile, evaluarea diferențelor poate fi mai dificilă decât în alte secțiuni ale auditului. Acolo unde există o diferență între estimarea auditorului asupra valorii susținută mai bine prin probe de audit disponibile și valoarea estimată inclusă în situațiile financiare, auditorul trebuie să determine dacă această diferență necesită o ajustare. Dacă diferența este rezonabilă, de exemplu, din cauză că valoarea din situațiile financiare este inclusă într-o marjă de rezultate acceptabile, poate să nu necesite ajustări. Cu toate acestea, dacă auditorul crede că diferența nu este rezonabilă, i se va cere conducerii să revizuiască estimarea. În cazul în care conducerea refuză să revizuiască estimarea, diferența va fi considerată o eroare și va fi considerată împreună cu toate celelalte erori pentru a evalua dacă efectul asupra situațiilor financiare este semnificativ.
27. Auditorul trebuie să considere, de asemenea, dacă diferențele individuale care au fost acceptate ca fiind rezonabile sunt orientate într-o singură direcție, deoarece cumulate pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. În asemenea circumstanțe, auditorul trebuie să evalueze estimările contabile luate ca un întreg.