

Reglementare finală
Decembrie 2020

Amendamente de concordanță la ISA-uri și materialele conexe rezultate din proiectele de management al calității

Tradus de:



Contați pe Noi. Contați, cu Noi.
*De **100** de ani!*



International Auditing
and Assurance
Standards Board

Despre IAASB

Acest document a fost elaborat și aprobat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare.

Obiectivul IAASB este de a servi interesul public prin elaborarea de standarde de audit, asigurare și alte standarde conexe de înaltă calitate și prin facilitarea convergenței standardelor internaționale și naționale de audit și asigurare, crescând astfel calitatea și consecvența activității în întreaga lume și întărind încrederea publicului în profesia globală de audit și asigurare.

IAASB elaborează standarde de audit și asigurare și îndrumări pentru utilizarea de către toți profesioniștii contabili, conform unui proces comun de normalizare ce implică Consiliul de Supraveghere în Interesul Public, care are rolul de supraveghere a activităților IAASB, și Grupul consultativ al IAASB, care contribuie cu recomandări de interes public la procesul de elaborare a standardelor și îndrumărilor. Structurile și procesele care susțin operațiunile IAASB sunt facilitate de International Federation of Accountants (IFAC).

Pentru informații privind drepturile de autor, mărcile comerciale și permisiunile, a se vedea [pagina 31](#).

ISA®

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board

AMENDAMENTE DE CONCORDANȚĂ LA STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT (ISA-URI) ȘI MATERIALELE CONEXE REZULTATE DIN PROIECTELE DE MANAGEMENT AL CALITĂȚII

Prefață la Reglementările internaționale de ~~control~~management al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe

Introducere

1. Prezenta prefață la *Reglementările internaționale de ~~control~~management al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe* este emisă pentru a facilita înțelegerea domeniului de aplicare și a autorității reglementărilor Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), așa cum sunt prezentate în Termenii de referință ai IAASB.

...

Autoritatea standardelor internaționale emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare

10. Standardele Internaționale privind ~~Controlul~~Managementul Calității (ISQEM-urile) se aplică tuturor serviciilor care intră sub incidența standardelor pentru misiuni ale IAASB.

...

Standardele Internaționale privind ~~Controlul~~Managementul Calității

12. ISQEM-urile sunt elaborate pentru a fi aplicate firmelor în ceea ce privește toate serviciile lor care intră sub incidența standardelor pentru misiuni ale IAASB. Autoritatea ISQEM-urilor este prezentată în introducerea la ~~ISQC-uri~~ fiecare ISQM.¹⁰

...

Aplicabilitatea standardelor internaționale

19. Standardele internaționale sunt relevante pentru misiunile din sectorul public. După caz, sunt incluse considerente suplimentare specifice entităților din sectorul public:
 - (a) În corpul standardului internațional, în cazul ISA-urilor și al ISQEM-urilor; sau
 - (b) Într-o Perspectivă a Sectorului Public (PSP), care apare la finalul altor standarde internaționale.

...

ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

Introducere

...

¹⁰ ISQM 1, Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirile ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe, punctul 12, și ISQM 2, Revizuirea calității misiunilor, punctul 10

Dispoziții

Dispoziții de etică privind auditul situațiilor financiare

14. Auditorul trebuie să se conformeze dispozițiilor de etică relevante, inclusiv celor ~~referitoare la legate de~~ independență, în ce privește misiunile de audit al situațiilor financiare. (A se vedea punctele A16-A19)

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Dispoziții de etică privind auditul situațiilor financiare (A se vedea punctul 14)

- A19. Standardul Internațional privind ~~Controlul Managementul~~ Calității (ISQEM) 1¹¹, sau dispozițiile naționale care sunt cel puțin la fel de stricte¹², tratează responsabilitățile firmei de a ~~stabili proiecta, implementa și de a menține propriul opera un sistem de control de management~~ al calității pentru misiunile de audit. ISQC 1 stabilește responsabilitățile care furnizează firmei pentru stabilirea politicilor și procedurilor proiectate pentru a-i furniza asigurarea rezonabilă că firma și personalul acesteia se conformează și îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și dispozițiile legale și de reglementare aplicabile și desfășoară misiuni în conformitate cu astfel de standarde și dispoziții. Ca parte a sistemului său de management al calității, ISQM 1 prevede ca firma să stabilească obiective referitoare la calitate care tratează îndeplinirea responsabilităților în conformitate cu ~~dispozițiilor dispozițiile~~ de etică relevante, inclusiv cele referitoare la ~~independență~~.¹³ ISA 220 (revizuit) stabilește responsabilitățile partenerului de misiune în ceea ce privește dispozițiile de etică relevante, inclusiv cele referitoare la independență.¹⁴ Printre acestea se numără păstrarea vigilenței, prin observare și efectuarea de interviuri, după caz, pentru a detecta existența unor probe cu privire la încălcări ale dispozițiilor de etică relevante de către membrii echipei misiunii, cu determinarea măsurilor adecvate în situația în care anumite aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii au încălcat dispozițiile de etică relevante ajung în atenția partenerului de misiune și formularea unei concluzii cu privire la conformitatea cu dispozițiile legate de independență care se aplică misiunii de audit.¹⁵ ISA 220 recunoaște faptul că echipa misiunii are dreptul să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul unei firme pentru a și îndeplini responsabilitățile cu privire la procedurile de control al calității aplicabile misiunii de audit individuale, cu excepția situației în care informațiile oferite de firmă sau de alte părți sugerează contrariul. ISA 220 (revizuit) descrie și situația în care echipa misiunii poate depinde de politicile sau procedurile firmei atunci când gestionează și garantează calitatea la nivelul misiunii.¹⁶

...

¹¹ ISQEM 1, ~~Controlul Managementul~~ calității pentru firmele care efectuează audituri și/sau revizuri ale situațiilor financiare, precum și ori alte misiuni de asigurare și/sau de servicii conexe

¹² ISA 220 (revizuit), ~~Controlul Managementul~~ calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctul 2-3

¹³ ISQEM 1, punctele 20-25 punctul 29

¹⁴ ISA 220 (revizuit), punctele 16-21

¹⁵ ISA 220, punctele 9-12

¹⁶ ISA 220 (revizuit), punctul A10

Raționamentul profesional (A se vedea punctul 16)

A27. Exercițarea raționamentului profesional în orice caz particular se bazează pe fapte și circumstanțe care sunt cunoscute de auditor. Consultările cu privire la aspectele dificile sau controversate pe parcursul auditului, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte părți aflate la un nivel adecvat din cadrul sau din afara firmei, de exemplu, cum sunt cele prevăzute de ISA 220 (revizuit),¹⁷ sprijină auditorul în realizarea unor raționamente informate și rezonabile.

...

Suficiente probe de audit adecvate și riscul de audit (A se vedea punctele 5 și 17)

Suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit

A30. Probele de audit sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include și informații obținute din alte surse, precum auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi determinat dacă de la data auditului anterior au avut loc modificări care ar putea afecta relevanța acestuia pentru auditul curent¹⁸) sau prin informațiile obținute de firmă la acceptarea sau continuarea relației cu clientul sau a misiunii procedurile de control al calității ale unei firme efectuate pentru acceptarea clientului sau continuarea relației cu acesta. Pe lângă alte surse din interiorul și din exteriorul entității, registrele contabile ale entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. De asemenea, informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit ar fi putut fi întocmite de către un expert angajat sau contractat de entitate. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și confirmă aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către auditor și, în consecință, constituie de asemenea o probă de audit. Cea mai mare parte din activitatea auditorului în formularea opiniei sale constă în obținerea și evaluarea probelor de audit.

...

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile

Conținutul ISA-urilor (A se vedea punctul 19)

A64. Un ISA poate cuprinde, într-o secțiune separată cu titlul „Definiții”, o descriere a semnificațiilor atribuite anumitor termeni în contextul ISA-urilor. Aceste definiții sunt incluse pentru a facilita aplicarea și interpretarea consecvente ale ISA-urilor și nu se intenționează să înlocuiască definițiile care ar putea fi stabilite în alte scopuri, prin lege, reglementări sau alte surse. Exceptând situația în care este indicat contrariul, termenii respectivi vor avea aceeași semnificație în toate ISA-urile. Glosarul de termeni aferent standardelor internaționale emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare din *Manualul de reglementări internaționale de ~~control~~ management al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, publicat de IFAC, conține o listă completă de termeni definiți în ISA-uri. Manualul conține de asemenea și alți termeni incluși în ISA-uri, pentru a facilita traducerea și interpretarea comune și consecvente ale acestora.

...

¹⁷ ISA 220 (revizuit), punctul ~~48-35~~

¹⁸ ISA 315 (revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 9-16

ISA 210, *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului în ceea ce privește convenirea asupra termenelor misiunii de audit împreună cu membrii conducerii și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernarea. Acest fapt presupune stabilirea anumitor condiții preliminare pentru un audit, responsabilitate care revine conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernarea. ISA 220 (revizuit)¹⁹ tratează acele aspecte legate de acceptarea unei misiuni care se află în sfera de control a auditorului. (A se vedea punctul A1)

...

Dispoziții

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Domeniul de aplicare al prezentului ISA (A se vedea punctul 1)

- A1. ISQM 1²⁰ tratează responsabilitățile firmei privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor specifice. Misiunile de asigurare, printre care se numără și misiunile de audit, pot fi acceptate doar în cazul în care practicantul consideră că vor fi îndeplinite dispozițiile de etică relevante precum independența și competența profesională și doar dacă misiunea prezintă anumite caracteristici.²⁴ Responsabilitățile auditorului în legătură cu dispozițiile de etică relevante, inclusiv cele referitoare la independență, în contextul acceptării unei misiuni de audit și măsura în care acestea se află în sfera de control a auditorului sunt tratate în ISA 220 (revizuit).²² Prezentul ISA tratează acele aspecte (sau condiții preliminare) care se află sub controlul entității și asupra cărora este necesar ca auditorul și conducerea entității să convină.

...

ISA 230, *Documentația de audit*

Introducere

...

Natura și scopul documentației de audit

...

3. Documentația de audit are mai multe scopuri suplimentare, printre care se numără următoarele:
 - Sprijină echipa misiunii în planificarea și efectuarea auditului.

¹⁹ ISA 220 (revizuit), *Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare*

²⁰ Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe*, punctul 30

²⁴ *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare*, punctul 17

²² ISA 220 (revizuit), punctele 9-11-16-21

- Sprijină membrii echipei misiunii responsabili cu supervizarea la coordonarea și supervizarea activității de audit și la îndeplinirea responsabilităților de revizuire în conformitate cu ISA 220 (revizuit).²³
- Permite echipei misiunii să își asume responsabilitatea pentru propria activitate.
- Ține evidența aspectelor de importanță permanentă pentru auditurile viitoare.
- Permite desfășurarea revizuirilor ~~de control de calitate~~ calității misiunilor²⁴ și a altor tipuri de revizuri²⁵ ale misiunii și activități de monitorizare conform sistemului de management al calității din cadrul firmei și a inspecțiilor în conformitate cu ISQC 1²⁶ sau cu dispozițiile naționale care sunt cel puțin la fel de stricte.²⁷
- Permite efectuarea inspecțiilor externe în conformitate cu dispozițiile legale, de reglementare sau de altă natură aplicabile.

...

Dispoziții

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute

...

Forma, conținutul și nivelul de detaliere ale documentației de audit (A se vedea punctul 8)

...

Documentarea conformității cu ISA-urile (A se vedea punctul 8 litera (a))

...

A7. Documentația de audit furnizează probe cu privire la conformitatea auditului cu ISA-urile. Totuși, nu este nici necesar, nici posibil ca auditorul să documenteze fiecare aspect analizat sau raționament profesional făcut într-un audit. Mai mult, nu este necesar ca auditorul să documenteze separat (de exemplu, într-o listă de verificare) conformitatea cu aspecte a căror conformitate a fost demonstrată implicit prin documentele incluse în dosarul de audit. De exemplu:

- Existența unui plan de audit documentat în mod adecvat demonstrează faptul că auditorul a planificat auditul.
- Existența unei scrisori de misiune semnate în dosarul de audit demonstrează faptul că s-a ajuns la un acord între auditor și conducere sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la termenele misiunii de audit.

²³ ISA 220 (revizuit), Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctele 15-17-29-34

²⁴ Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 2, Revizuirea calității misiunilor

²⁵ ISQM 1, Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe, punctul A135

²⁶ ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe, punctele 32-33, 35-38 și 48

²⁷ ISA 220, punctul 2

- Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve adecvată privind situațiile financiare demonstrează faptul că auditorul s-a conformat dispoziției care prevede exprimarea unei opinii cu rezerve în circumstanțele specificate în ISA-uri.
- În ceea ce privește dispozițiile general aplicabile pe parcursul auditului, pot exista mai multe modalități prin care se poate demonstra conformitatea cu acestea în dosarul de audit:
 - De exemplu, nu există o singură modalitate prin care se poate documenta scepticismul profesional al auditorului. Dar, cu toate acestea, documentația de audit poate furniza probe privind exercitarea de către auditor a scepticismului profesional în conformitate cu ISA-urile. De exemplu, în legătură cu estimările contabile, atunci când probele de audit obținute includ probe care, în același timp, coroborează și contrazic aserțiunile conducerii, documentarea modului în care auditorul a evaluat acele probe, inclusiv raționamentele profesionale făcute pentru formularea unei concluzii cu privire la suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit obținute.
 - În mod similar, faptul că partenerul de misiune și-a asumat responsabilitatea pentru coordonarea, și supervizarea și efectuarea auditului în conformitate cu echipei misiunii și ISA-urile pentru revizuirea activității²⁸ acesteia poate fi demonstrat în documentația de audit în mai multe moduri. Acestea pot include documentarea implicării care demonstrează implicarea în timp util, suficientă și adecvată a partenerului de misiune în aspectele auditului, de exemplu, participarea la discuțiile din cadrul echipei misiunii așa cum prevede ISA 315 (revizuit în 2019).²⁹

...

A13. ISA 220 (revizuit) conține dispoziții și îndrumări cu privire la impune auditorului să revizuiască activitatea de audit efectuată prin revizuirea documentației de audit.³⁰ Dispoziția cu privire la includerea în documentație a informațiilor privind persoana care a revizuit activitatea de audit efectuată nu indică necesitatea ca fiecare document de lucru să conțină probe ale revizurii. Totuși, dispoziția indică includerea în documentație a informațiilor privind activitatea de audit care a fost revizuită, persoana care a efectuat revizuirea respectivă și momentul la care a avut loc revizuirea.

...

Aspecte care apar ulterior datei raportului auditorului (A se vedea punctul 13)

A20. Exemplele de circumstanțe excepționale includ faptele ce sunt aduse la cunoștința auditorului ulterior datei raportului auditorului, dar care existau la acea dată și care, dacă ar fi fost cunoscute la acea dată, ar fi putut duce la modificarea situațiilor financiare sau la modificarea de către auditor a opiniei din raportul auditorului.³¹ Modificările survenite în documentația de audit sunt revizuite în conformitate cu responsabilitățile de revizuire prevăzute în ISA 220 (revizuit),³² partenerul de misiune asumându-și responsabilitatea finală pentru modificări.

²⁸ ISA 220 (revizuit), punctul 29

²⁹ ISA 315 (revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, punctul 17

³⁰ ISA 220 (revizuit), punctul 17-punctele 29-34

³¹ ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 14

³² ISA 220 (revizuit), punctul 16-punctele 29-34

Alcătuirea dosarului final de audit (A se vedea punctele 14-16)

A21. ISQGM 1 (sau dispozițiile naționale care sunt cel puțin la fel de stricte) prevede ca ~~firmele sistemele de management al calității din cadrul firmelor~~ să stabilească un obiectiv referitor la calitate care tratează alcătuirea documentației misiunii în timp util după data rapoartelor misiunii politicii și proceduri de finalizare la timp a alcătuirii dosarelor de audit.³³ O limită de timp adecvată pentru finalizarea alcătuirii dosarului final de audit nu depășește, de obicei, mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului.³⁴

...

A23. ISQGM 1 (sau dispozițiile naționale care sunt cel puțin la fel de stricte) prevede ca ~~firmele sistemele de management al calității din cadrul firmelor~~ să stabilească un obiectiv referitor la calitate care tratează mentenanța și politicii și proceduri pentru retenția adecvate ale documentației misiunii pentru a îndeplini nevoile firmei și a se conforma legilor, reglementărilor, dispozițiilor de etică relevante sau standardelor profesionale.³⁵ În cazul misiunilor de audit, perioada de păstrare nu este în mod normal mai scurtă de cinci ani de la data raportului auditorului sau, dacă survine ulterior acestuia, de la data raportului auditorului ~~grupului referitor la situațiile financiare ale grupului, după caz.~~³⁶

A24. Un exemplu de circumstanță în care auditorul ar putea considera că este necesar să modifice documentația de audit existentă sau să adauge o nouă documentație de audit ulterior finalizării alcătuirii dosarului final de audit este necesitatea de a clarifica documentația de audit existentă care provine din comentariile primite în timpul inspecțiilor activităților de monitorizare ~~efectuate de părțile interne sau al inspecțiilor externe.~~

Anexă (A se vedea punctul 1)

Dispoziții specifice privind documentația de audit din alte ISA-uri

Prezenta anexă identifică punctele din cadrul altor ISA-uri care conțin dispoziții specifice privind documentația. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a dispozițiilor și a materialelor privind aplicarea și a altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

- ISA 210, *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit* – punctele 10-12
- ISA 220 (revizuit), ~~Controlul~~ Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare – ~~punctele 24-25~~ punctul 41

ISA 250 (revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*

Introducere

...

Dispoziții

...

³³ ISQGM 1, punctul ~~45-31~~ litera (f)

³⁴ ISQGM 1, punctul ~~A54-A83~~

³⁵ ISQGM 1, punctul ~~47-31~~ litera (f)

³⁶ ISQGM 1, punctul ~~A61-A85~~

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Evaluarea implicațiilor neconformității identificate sau suspectate (A se vedea punctul 22)

...

A25. În anumite circumstanțe, auditorul poate lua în considerare retragerea din misiune, în cazul în care acest demers este permis de legislație sau reglementări, de exemplu, în cazul în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea nu adoptă măsurile de remediere pe care auditorul le consideră adecvate în circumstanțele date sau dacă neconformitatea identificată sau suspectată pune la îndoială integritatea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea, chiar și dacă neconformitatea respectivă nu este semnificativă pentru situațiile financiare. Auditorul poate considera că este necesar să obțină consiliere juridică pentru a determina măsura în care retragerea din misiunea este adecvată. Atunci când auditorul determină faptul că retragerea din misiune este adecvată, acest demers nu substituie conformarea cu responsabilitățile de a răspunde la cazurile de neconformitate identificată sau suspectată prevăzute de legislație, de reglementări sau de dispozițiile de etică relevante. Mai mult, punctul ~~A9-A55~~ din ISA 220 *(revizuit)*³⁷ indică faptul că unele dispoziții de etică i-ar putea impune auditorului precedent ca, la solicitarea auditorului succesor propus, să-i furnizeze acestuia din urmă informații cu privire la neconformitatea cu legile și reglementările.

...

ISA 260 (revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

Introducere

...

Dispoziții

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Aspecte care trebuie comunicate

...

Constatări semnificative rezultate în urma auditului (A se vedea punctul 16)

...

Alte aspecte semnificative relevante în procesul de raportare (A se vedea punctul 16 litera (e))

A28. În măsura în care nu au fost deja tratate de dispozițiile de la punctul 16 literele (a)-(d) și de materialul aferent privind aplicarea, auditorul poate avea în vedere comunicarea altor aspecte discutate cu, sau examinate de, persoana care ~~efectuează controlul de calitate al revizuieste calitatea misiunii~~, dacă o astfel de persoană a fost desemnată, ~~în conformitate cu ISA 220.~~³⁸

³⁷ ISA 220 *(revizuit)*, ~~Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare~~

³⁸ A se vedea punctele 19-22 și A23-A33 din ISA 220, ~~Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare.~~

Independența auditorului (A se vedea punctul 17)

A29. Auditorul trebuie să se conformeze dispozițiilor de etică relevante, inclusiv celor referitoare la legate de independență, în ce privește misiunile de audit al situațiilor financiare.³⁹

Anexa 1

(A se vedea punctul 3)

Dispoziții specifice din ISQGM 1 și din alte ISA-uri care se referă la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

Prezenta anexă identifică punctele din ISQGM 1⁴⁰ și din alte ISA-uri care prevăd obligativitatea comunicării unor aspecte specifice către persoanele responsabile cu guvernarea. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a dispozițiilor și a materialelor privind aplicarea și a altor materiale explicative din ISA-uri.

- ISQGM 1, Controlul Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și/sau revizuri ale situațiilor financiare, precum și ori alte misiuni de asigurare și/sau de servicii conexe – punctul 30 litera (a) 34 litera (e)

...

ISA 300, Planificarea unui audit al situațiilor financiare

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA este scris în contextul auditurilor recurente. Considerentele suplimentare privind misiunile de audit inițiale sunt identificate separat.

~~Rolul și plasarea în timp ale planificării~~

2. Planificarea unui audit implică stabilirea strategiei de audit generale a misiunii și elaborarea unui plan de audit. Planificarea adecvată Managementul calității la nivelul misiunii în conformitate cu ISA 220 (revizuit), în paralel cu o planificare adecvată în conformitate cu prezentul ISA, aduce o serie de beneficii auditului situațiilor financiare, printre care următoarele: (A se vedea punctele A1-A0-A3)
 - Îl ajută pe auditor să acorde atenția cuvenită domeniilor importante ale auditului.
 - Îl ajută pe auditor să identifice și să rezolve problemele posibile în timp util.
 - Îl ajută pe auditor să organizeze și să gestioneze corect misiunea de audit pentru ca aceasta să se desfășoare într-un mod eficient și eficace.
 - Furnizează asistență în selectarea membrilor echipei misiunii care dispun de nivelurile adecvate de capacități și competențe pentru a răspunde riscurilor anticipate și în delegarea de sarcini adecvate acestora.

³⁹ ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 14

⁴⁰ ISQGM 1, Controlul Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și/sau revizuri ale situațiilor financiare, precum și ori alte misiuni de asigurare și/sau de servicii conexe

- Facilitează coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora.
- Furnizează asistență, după caz, în îndrumarea activității desfășurate de auditorii componențelor și de experți.

...

Dispoziții

...

Activități preliminare misiunii

6. Auditorul trebuie să efectueze următoarele activități la începutul misiunii de audit curente:
 - (a) Să aplice procedurile prevăzute de ISA 220 (revizuit) privind acceptarea și continuarea relației cu clientul și ale misiunii de audit specifice;⁴¹
 - (b) Să evalueze respectarea dispozițiilor de etică relevante, inclusiv cele legate de independență, în conformitate cu ISA 220 (revizuit);⁴² și
 - (c) Să stabilească și să înțeleagă termenii misiunii, conform prevederilor din ISA 210.⁴³ (A se vedea punctele A5-A7)

Activități de planificare

...

8. În stabilirea strategiei de audit generale, auditorul trebuie să ia în considerare informațiile obținute în urma conformării cu dispozițiile din ISA 220 (revizuit) și:
 - (a) Să identifice caracteristicile misiunii care îi definesc aria de acoperire;
 - (b) Să identifice obiectivele de raportare ale misiunii pentru planificarea plasării în timp a auditului și a naturii comunicărilor impuse;
 - (c) Să ia în considerare factorii care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt semnificativi pentru direcționarea eforturilor echipei misiunii;
 - (d) Să ia în considerare rezultatele activităților preliminare misiunii și, acolo unde este aplicabil, măsura în care cunoștințele dobândite în alte misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru entitate sunt relevante; și
 - (e) Să prevadă natura, plasarea în timp și amplexarea resurselor necesare desfășurării misiunii.⁴⁴ (A se vedea punctele A8-A11)
9. Auditorul trebuie să elaboreze un plan de audit care trebuie să includă o descriere a:
 - (a) Naturii, plasării în timp și amplexării coordonării și supervizării planificate ale membrilor echipei misiunii și a revizuirii activității acestora. (A se vedea punctele A16-A17)

⁴¹ ISA 220 (revizuit), Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctele 12-13-22-24

⁴² ISA 220 (revizuit), punctele 9-11-16-21

⁴³ ISA 210, Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit, punctele 9-13

⁴⁴ ISA 220 (revizuit), punctul 25

- (ab) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de evaluare a riscurilor planificate, așa cum au fost ele determinate potrivit ISA 315 (revizuit în 2019).⁴⁵
- (bc) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente la nivelul aserțiunilor planificate, așa cum au fost ele determinate potrivit ISA 330.⁴⁶
- (ed) Altor proceduri de audit planificate care trebuie aplicate astfel încât misiunea să fie conformă ISA-urilor. (A se vedea punctele A12-A14)

...

~~11. Auditorul trebuie să planifice natura, plasarea în timp și amplitudinea coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității lor. (A se vedea punctele A16-A17)~~

Documentarea

12. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:⁴⁷
- (a) Strategia de audit generală;
 - (b) Planul de audit; și
 - (c) Orice modificări semnificative efectuate în timpul misiunii de audit asupra strategiei de audit generale sau a planului de audit, inclusiv modificările semnificative ale naturii, plasării în timp și amplitudinii coordonării și supervizării planificate ale membrilor echipei misiunii și ale revizuirii activității acestora.⁴⁸ precum și motivele acestor modificări. (A se vedea punctele A18-A21)

Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale

13. Auditorul trebuie să efectueze următoarele activități înainte de începerea unui audit inițial:
- (a) Să aplice procedurile prevăzute de ISA 220 (revizuit) privind acceptarea relației-relațiilor cu clientul și a misiunii-misiunilor de audit specifice;⁴⁹ și
 - (b) Comunicarea cu auditorul precedent, în cazul în care a avut loc o schimbare a auditorilor, în conformitate cu dispozițiile de etică relevante. (A se vedea punctul A22)

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

~~A0. ISA 220 (revizuit) tratează responsabilitățile specifice ale auditorului în ceea ce privește managementul calității la nivelul misiunii pentru un audit al situațiilor financiare și responsabilitățile conexe ale partenerului de misiune. Informațiile obținute în urma conformării cu dispozițiile din ISA 220 (revizuit) sunt relevante pentru prezentul ISA. De exemplu, în conformitate cu ISA 220 (revizuit), partenerul de misiune trebuie să determine că au fost atribuite sau puse la dispoziția echipei misiunii resurse suficiente și adecvate, date fiind având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit.~~

⁴⁵ ISA 315 (revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*

⁴⁶ ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*

⁴⁷ ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6

⁴⁸ ISA 220 (revizuit), punctele 30 și A91-A92

⁴⁹ ISA 220 (revizuit), punctele ~~12-13~~ 22-24

O astfel de determinare este relevantă în mod direct atunci când se stabilesc natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare pentru a efectua misiunea în cadrul strategiei generale, așa cum prevede punctul 8 din prezentul ISA.

Rolul și plasarea în timp ale planificării (A se vedea punctul 2)

A1. Natura și amploarea activităților de planificare vor varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității, de experiența anterioară în cadrul entității a membrilor-cheie ai echipei misiunii și de modificările circumstanțelor care au loc pe parcursul misiunii de audit. În planificarea auditului, auditorul poate utiliza tehnici și instrumente de management al proiectului. ISA 220 (revizuit)⁵⁰ descrie modul în care astfel de tehnici și instrumente pot sprijini echipa misiunii în managementul calității misiunii.

...

A3. Auditorul poate decide să discute elementele planificării cu conducerea entității pentru ~~a facilita derularea și gestionarea misiunii de audit~~ a ajuta auditorul să gestioneze și să garanteze calitatea la nivelul misiunii (de exemplu, coordonarea unor proceduri de audit planificate cu activitatea personalului entității). Deși aceste discuții au loc deseori, strategia de audit generală și planul de audit rămân în responsabilitatea auditorului. Atunci când se discută aspecte incluse în strategia de audit generală sau în planul de audit, este nevoie de atenție pentru a nu compromite eficacitatea auditului. De exemplu, discutarea cu conducerea a naturii și a plasării în timp ale procedurilor de audit detaliate poate compromite eficacitatea auditului făcând procedurile de audit prea previzibile.

...

Activități preliminare misiunii (A se vedea punctul 6)

A5. Efectuarea activităților preliminare misiunii specificate la punctul 6 la începutul misiunii de audit curente îl ajută pe auditor la identificarea și evaluarea evenimentelor sau circumstanțelor care ar putea afecta negativ capacitatea auditorului de a ~~planifica și a efectua misiunea de audit~~ gestiona și garanta calitatea la nivelul misiunii în conformitate cu ISA 220 (revizuit).

A6. Efectuarea acestor activități preliminare misiunii îi permite auditorului să planifice o misiune de audit ~~pentru care cu scopul de a~~, de exemplu:

- ~~Auditorul își menține~~ Mentine independența și capacitatea necesare efectuării misiunii.
- ~~Nu Determina că nu există~~ probleme legate de integritatea conducerii care pot afecta disponibilitatea auditorului de a continua misiunea.
- ~~Nu Determina că nu există~~ neînțelegeri cu clientul în privința termenelor misiunii.

~~A7. Luarea în considerare de către auditor a continuării relației cu clientul și a dispozițiilor de etică relevante, inclusiv independența, se exercită pe toată durata misiunii de audit, pe măsură ce au loc anumite condiții și modificări ale circumstanțelor.~~ Efectuarea procedurilor inițiale atât asupra continuării relației cu clientul, cât și asupra evaluării dispozițiilor de etică relevante (inclusiv independența) la începutul misiunii de audit curente înseamnă că acestea sunt finalizate anterior efectuării altor activități semnificative pentru misiunea de audit curentă. Pentru misiunile de audit recurente, acest tip de proceduri inițiale au loc deseori imediat după (sau în paralel cu) finalizarea auditului precedent.

⁵⁰ ISA 220 (revizuit), punctele A73-A74

Activități de planificare

Strategia de audit generală (A se vedea punctele 7-8)

- A8. Procesul de stabilire a strategiei de audit generale îl ajută pe auditor să determine, sub rezerva finalizării procedurilor de evaluare a riscurilor ale auditorului, poate include aspecte precum:
- ~~Resursele~~ Natura resurselor (umane, tehnologice sau intelectuale) de alocat care vor fi alocate pentru domenii specifice ale auditului, ~~eum ar fi. De exemplu, utilizarea~~ angrenarea membrilor cu experiență ~~adevată~~ ai echipei misiunii pentru domeniile cu risc ridicat sau ~~implicarea de~~ semnarea experților în legătură cu pentru a trata aspectele complexe;
 - Valoarea resurselor ce ~~trebuie alocate vor fi alocate~~ pentru anumite domenii specifice ale auditului, ~~eum ar fi. De exemplu,~~ numărul de membri ai echipei desemnați să observe ia parte la numărarea fizică a stocurilor la multiple locații semnificative, amploarea cu care este revizuită activitatea altor auditori în cazul auditurilor de grup sau bugetul de audit în ore ce trebuie alocat domeniilor cu risc ridicat;
 - Momentul în care aceste resurse urmează să fie alocate, precum și dacă acest proces are loc în faze intermediare ale auditului sau la data situațiilor financiare; și
 - Modul în care astfel de resurse sunt ~~gestionate~~, direcționate și supervizate eum ar fi sau utili- zate. De exemplu, datele la care se estimează că vor avea loc ședințele de informare și evaluare a echipei, modul în care se estimează că vor fi efectuate revizuirile de către partenerul de misiune și de către manager (de exemplu, la fața locului sau indirect) și dacă se finalizează revizuirii de control de calitate a misiunii.

A8A. ISA 220 (revizuit) conține dispoziții și îndrumări cu privire la resursele misiunii și realizarea misiunii (inclusiv coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora).

...

Coordonarea, supervizarea și revizuirea (A se vedea punctul 11)

A16. ISA 220 (revizuit) tratează stabilește dispoziții și furnizează îndrumări cu privire la responsabilitatea partenerului de misiune pentru natura, plasarea în timp și amploarea coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora.⁵¹ ~~Natura, plasarea în timp și amploarea coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității lor variază în funcție de mulți factori, inclusiv:~~

- ~~— Dimensiunea și complexitatea entității.~~
- ~~— Domeniul auditului.~~
- ~~— Riscurile de denaturare semnificativă evaluate (de exemplu, o creștere a riscurilor de denaturare semnificativă evaluate pentru un domeniu dat al auditului impune, de obicei, o creștere corespunzătoare a amplitudinii și oportunității coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și o revizuire mai detaliată a activității lor).~~
- ~~— Aptitudinile și competențele membrilor individuali ai echipei care efectuează activitatea de audit.~~

~~ISA 220 conține îndrumări suplimentare cu privire la coordonarea, supervizarea și revizuirea activității de audit.~~⁵²

⁵¹ ISA 220 (revizuit), punctele 29-31

⁵² ISA 220, punctele 15-17

Considerente specifice entităților mai mici

A17. Dacă un audit este efectuat în întregime de către partenerul de misiune, nu mai apar probleme legate de coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și de revizuirea activității lor. În astfel de cazuri, partenerul de misiune, care a efectuat personal toate aspectele activității, va fi atent la toate problemele semnificative. Formularea unei păreri obiective cu privire la gradul de adecvare a raționamentelor făcute în cursul auditului poate pune unele probleme practice atunci când același individ efectuează, de asemenea, întregul audit. Dacă sunt implicate aspecte deosebit de complexe sau neobișnuite, iar auditul este efectuat de un practician individual, poate fi indicată consultarea cu alți auditori cu experiență adecvată sau cu organismul profesional al auditorului.

Documentarea (A se vedea punctul 12)

A18. Documentarea strategiei de audit generale reprezintă o înregistrare a deciziilor principale ~~considerate necesare pentru a planifica în mod adecvat auditul și legate de managementul calității la nivelul misiunii și un mijloc~~ pentru a comunica echipei misiunii aspectele semnificative. De exemplu, auditorul poate rezuma strategia de audit generală sub forma unui memorandum care conține deciziile principale privind aria de acoperire, plasarea în timp și modul de desfășurare generale ale auditului.

...

A20A. Documentarea coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora în conformitate cu ISA 220 (revizuit) pot furniza și o înregistrare a modificărilor semnificative ale naturii, plasării în timp și amplitudinii planificate pentru coordonare, supervizare și revizuire.

...

Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale (A se vedea punctul 13)

A22. Scopul și obiectivul planificării unui audit sunt aceleași indiferent dacă auditul este o misiune inițială sau recurentă. Totuși, pentru un audit inițial, auditorul poate fi nevoit să își extindă activitățile de planificare deoarece auditorul nu deține, în mod obișnuit, experiența anterioară cu privire la entitate care este luată în considerare în cazul planificării misiunilor recurente. Pentru o misiune de audit inițială, aspectele suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare la stabilirea strategiei de audit generale și a planului de audit includ următoarele:

- Cu excepția cazului în care i se interzice prin legi sau reglementări, stabilirea unor acorduri cu auditorul precedent, de exemplu, pentru a revizui foile de lucru ale auditorului precedent.
- Orice aspecte majore (inclusiv aplicarea principiilor contabile sau a standardelor de audit și de raportare) discutate cu membrii conducerii în legătură cu selecția inițială ca auditor, comunicarea acestor aspecte persoanelor responsabile cu guvernanta și modul în care aceste aspecte afectează strategia de audit generală și planul de audit.
- Procedurile de audit necesare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate privind soldurile inițiale.⁵³
- Alte proceduri prevăzute răspunsuri elaborate și implementate de firmă sistemul de control al calității din cadrul firmei pentru misiunile de audit inițiale (de exemplu, sistemul de management control al calității din cadrul firmei poate include răspunsuri care prevăd ca un prevedea

⁵³ ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale*

~~implicarea unui alt partener sau o altă persoană cu autoritatea adecvată a unei alte persoane cu experiență care să revizuiască strategia de audit generală înainte de începerea procedurilor de audit semnificative sau care să revizuiască rapoartele înainte de emiterea lor).~~

Anexă

(A se vedea punctele 7-8, A8-A11)

Considerente privind stabilirea strategiei de audit generale

Prezenta anexă furnizează exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în ~~stabilirea strategiei de audit generale~~ managementul calității la nivelul misiunii. Multe dintre aceste aspecte vor influența, ~~de asemenea, strategia generală de audit și planul~~ detaliat de audit al auditorului. Exemplele prezentate acoperă o gamă largă de aspecte aplicabile unei multitudini de misiuni. Deși unele dintre aspectele la care se face referire mai jos pot fi prevăzute de alte ISA-uri, nu toate aspectele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit, iar lista nu este neapărat completă.

Natura, plasarea în timp și amploarea resurselor

- ~~Selectarea~~ Resursele umane, tehnologice și intelectuale atribuite sau puse la dispoziția misiunii (de exemplu, desemnarea echipei misiunii (inclusiv, dacă este necesar, a persoanei care efectuează controlul de calitate al misiunii) și repartizarea activității de audit între membrii echipei, inclusiv desemnarea membrilor cu experiență adecvată din cadrul echipei în domeniile în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă mai ridicate).
- Stabilirea bugetului misiunii, inclusiv luarea în considerare a necesității de a păstra o perioadă adecvată de timp pentru acele domenii în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă mai ridicate.

...

ISA 315 (revizuit în 2019)

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

...

Alte surse relevante

Informații din alte surse

A38. Alte surse relevante de informații includ:

- Procedurile auditorului cu privire la acceptarea sau continuarea relației cu clientul sau a misiunii de audit în conformitate cu ISA 220 (revizuit), inclusiv concluziile formulate⁵⁴.

...

⁵⁴ ISA 220, Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare – punctul 12-punctele 22-24

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctele 28-37)

...

Factori aferenți sectorului de activitate, factori de reglementare și alți factori externi (A se vedea punctul 19 litera (a) subpunctul (ii))

Factori aferenți sectorului de activitate

...

A69. Domeniul în care activează entitatea poate genera riscuri specifice de denaturare semnificativă care decurg din natura activității sau din gradul de reglementare.

Exemplu:

În industria construcțiilor, contractele pe termen lung pot implica estimări semnificative ale veniturilor și cheltuielilor care generează riscuri de denaturare semnificativă. În astfel de cazuri, este important ca echipa misiunii să includă membri cu un nivel ~~suficient de cunoștințe și experiență relevante~~ adecvat de competență și capacități.⁵⁵

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Riscuri semnificative (A se vedea punctul 32)

De ce sunt determinate riscurile semnificative și implicațiile pentru audit

A218. Determinarea riscurilor semnificative îi permite auditorului să-și concentreze atenția mai mult asupra acelor riscuri care sunt la nivelul cel mai mare pe scara riscului inerent, prin aplicarea anumitor răspunsuri necesare, inclusiv:

- ...
- Revizuirea la timp a documentației de audit de către partenerul de misiune în stadiile corespunzătoare din decursul auditului permite rezolvarea unor aspecte semnificative, inclusiv a riscurilor semnificative, în timp util la data raportului auditorului sau anterior acestuia, spre satisfacția partenerului de misiune⁵⁶.

...

ISA 500, Probe de audit

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Suficiente probe de audit adecvate (A se vedea punctul 6)

...

A5. Probele de audit sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit efectuate pe parcursul

⁵⁵ ISA 220 (revizuit), ~~punctul 14~~ punctele 25-28

⁵⁶ ISA 220 (revizuit), punctele 17-32 și A19-A87-A89

auditului. Acestea pot, totuși, include și informații obținute din alte surse, precum auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi evaluat dacă aceste informații au rămas relevante și credibile ca probe de audit pentru auditul curent⁵⁷), sau ~~procedurile de control al calității ale unei firme efectuate pentru acceptarea și continuarea relației cu clientul prin intermediul informațiilor obținute de firmă la acceptarea sau continuarea relației cu clientul sau a misiunii~~. Mai mult, registrele contabile și alte surse interne ale entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. Este posibil ca informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit să fi fost întocmite utilizând activitatea unui expert al conducerii sau să fi fost obținute dintr-o sursă de informații externă. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și confirmă aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni. În plus, în anumite cazuri absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către auditor și, în consecință, aceasta constituie, de asemenea, o probă de audit.

...

Informații care vor fi utilizate drept probe de audit

Relevanța și credibilitatea (A se vedea punctul 7)

A30. Așa cum se menționează la punctul A1, deși probele de audit sunt obținute în primul rând în urma procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului, acestea pot include, de asemenea, informații obținute din alte surse, ~~cum ar fi, de exemplu, auditurile anterioare, în anumite circumstanțe, procedurile de control al calității ale unei firme pentru acceptarea și continuarea relației cu clientul și prin intermediul informațiilor obținute de firmă la acceptarea sau continuarea relației cu clientul sau a misiunii și la conformarea cu anumite responsabilități suplimentare conform legislației, reglementărilor sau dispozițiilor de etică relevante (de exemplu, în ceea ce privește neconformarea unei entități cu legislația și reglementările)~~. Calitatea tuturor probelor de audit este afectată de relevanța și credibilitatea informațiilor pe care acestea se bazează.

...

ISA 540 (revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*

Introducere

...

Dispoziții

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Aptitudini sau cunoștințe specializate (A se vedea punctul 15)

⁵⁷ ISA 315 (revizuit în 2019), punctul 16

A61. Aspectele care ar putea afecta stabilirea de către auditor a măsurii în care echipa misiunii necesită abilități sau cunoștințe specializate includ, de exemplu⁵⁸:

- Natura estimărilor contabile pentru o anumită afacere sau un anumit sector de activitate (de exemplu, depozite de minerale, active agricole, instrumente financiare complexe, datorii aferente contractelor de asigurare).

...

ISA 600, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

...

4. În conformitate cu ISA 220 (revizuit),⁵⁹ partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să determine ~~fie convins~~ că persoanele care efectuează misiunea de audit la nivelul grupului, inclusiv auditorii componentelor, dețin la nivel colectiv competența și aptitudinile necesare, inclusiv timp suficient. Partenerul de misiune la nivelul grupului este de asemenea responsabil pentru coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii la nivelul grupului și executarea misiunii de audit la nivelul grupului revizuirea activității acestora.⁶⁰
5. Partenerul de misiune la nivelul grupului aplică dispozițiile din ISA 220 (revizuit) indiferent dacă echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorul unei componente desfășoară activități cu privire la informațiile financiare ale unei componente. Prezentul ISA asistă partenerul de misiune la nivelul grupului în vederea respectării dispozițiilor din ISA 220 (revizuit) în cazul în care auditorii componentelor desfășoară activități cu privire la informațiile financiare ale componentelor.

...

Dispoziții

12. La aplicarea ISA 220 (revizuit), partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă se poate aștepta în mod rezonabil să fie obținute suficiente probe de audit adecvate în legătură cu procesul de consolidare și informațiile financiare ale componentelor pe care se fundamentează opinia de audit la nivelul grupului. În acest scop, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să înțeleagă grupul, componentele sale și mediile în care acestea activează, suficient pentru a identifica părțile care ar putea fi componente semnificative. În cazul în care auditorii componentelor efectuează activități cu privire la informațiile financiare ale acestor componente, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă echipa misiunii la nivelul grupului va putea fi implicată în activitatea acestor auditori ai componentelor în măsura în care este necesar pentru a obține suficiente probe de audit adecvate. (A se vedea punctele A10-A12)

...

⁵⁸ ISA 220 (revizuit), ~~Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare~~, ~~punctul 14~~ punctele 25-26, și ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul 8 litera (e)

⁵⁹ ISA 220 (revizuit), ~~Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare~~, ~~punctele 14-15~~ 25-26

⁶⁰ ISA 220 (revizuit), punctele 29-31

ISA 610 (revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*

...

Dispoziții

...

Utilizarea auditorilor interni pentru a furniza asistență directă

...

34. Auditorul extern trebuie să coordoneze, să supravegheze și să revizuiască activitatea desfășurată de auditorii interni în cadrul misiunii în conformitate cu ISA 220 (revizuit).⁶¹ În acest sens:

- (a) Natura, plasarea în timp și amplexarea coordonării, supravegherii și revizuirii trebuie să țină cont de faptul că auditorii interni nu sunt independenți de entitate și auditorul extern trebuie să răspundă de rezultatul evaluării factorilor de la punctul 29 al prezentului ISA; și
- (b) Procedurile de revizuire trebuie să includă examinarea ulterioară de către auditorul extern a probelor de audit care stau la baza unei părți din activitatea efectuată de auditorii interni.

Amploarea coordonării, supravegherii și revizuirii de către auditorul extern a activității efectuate de auditorii interni trebuie să fie suficientă pentru ca acesta să determine să fie convins că auditorii interni au obținut suficiente probe de audit adecvate pentru a-și sprijini concluziile pe acea activitate. (A se vedea punctele A40-A41)

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea funcției de audit intern

Evaluarea funcției de audit intern

...

Aplicarea unei abordări sistematice și disciplinate (A se vedea punctul 15 litera (c))

...

A11. Factorii care pot influența analiza auditorului extern cu privire la aplicarea de către funcția de audit intern a unei abordări sistematice și disciplinate includ următoarele:

- Existența, caracterul adecvat și utilizarea procedurilor sau îndrumărilor de audit intern documentate în domenii precum evaluarea riscului, programele de lucru, documentarea și raportarea, ale căror natură și amplexare sunt proporționale cu dimensiunea și circumstanțele unei entități.
- Dacă funcția de audit intern dispune de politici și proceduri adecvate de control al calității, de exemplu, precum politicile și procedurile din ISQC 1⁶² care ar fi aplicabile unei funcții de audit

⁶¹ ISA 220 (revizuit), *Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare*

⁶² Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizurii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

intern (cum sunt cele referitoare la leadership, resursele umane și desfășurarea misiunii) sau cerințele de control al calității din standardele emise de organismele profesionale relevante pentru auditorii interni. Astfel de organisme pot stabili și alte dispoziții adecvate, precum realizarea de evaluări periodice externe ale calității.

ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

...

2. Prezentul ISA nu tratează:

- (a) Situațiile în care echipa misiunii include un membru, sau consultă o persoană sau o organizație, care are competențe într-un domeniu specializat al contabilității sau auditului, care sunt tratate în ISA 220 (revizuit),⁶³ sau
- (b) Utilizarea de către auditor a activității unei persoane sau a unei organizații care deține competențe într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de entitate pentru a o ajuta la întocmirea situațiilor financiare (un expert al conducerii), care este tratată în ISA 500.⁶⁴

...

Dispoziții

...

Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit

8. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit cu privire la dispozițiile de la punctele 9-13 ale prezentului ISA vor varia în funcție de circumstanțe. La stabilirea naturii, plasării în timp și amplexării procedurilor respective, auditorul trebuie să ia în considerare aspecte precum: (A se vedea punctul A10)
- (a) Natura aspectului la care se referă activitatea expertului;
 - (b) Riscurile de denaturare semnificativă aferente aspectului la care se referă activitatea expertului respectiv;
 - (c) Importanța activității expertului respectiv în contextul auditului;
 - (d) Cunoștințele și experiența auditorului în legătură cu activitatea efectuată anterior de expertul respectiv; și
 - (e) Dacă expertul respectiv intră sub incidența sistemului de management politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei auditorului. (A se vedea punctele A11-A13)

...

⁶³ ISA 220 (revizuit), Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare, punctele A11, A21-A23-punctul A19

⁶⁴ ISA 500, Probe de audit, punctele A45-A59

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Stabilirea necesității unui expert al auditorului (A se vedea punctul 7)

...

A6. Dacă întocmirea situațiilor financiare implică utilizarea competențelor într-un domeniu, altul decât contabilitatea, este posibil ca auditorul, care deține abilități în contabilitate și audit, să nu dețină competența necesară pentru a audita situațiile financiare respective. Partenerul de misiune trebuie să determine ~~fie convins~~ că echipa misiunii, și orice expert al auditorului care nu face parte din echipa misiunii, dețin în mod cumulativ competența și capacitatea adecvate, inclusiv timp suficient, pentru a efectua misiunea de audit.⁶⁵ Mai mult, auditorul trebuie să stabilească natura, plasarea în timp și amplexarea resurselor necesare pentru efectuarea misiunii.⁶⁶ Auditorul va stabili dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului și, dacă da, când și în ce măsură îl va asista în vederea respectării acestor dispoziții. Pe măsură ce auditul avansează, sau circumstanțele se schimbă, ar putea fi necesar ca auditorul să revizuiască deciziile anterioare cu privire la utilizarea activității unui expert al auditorului.

A7. Un auditor care nu este expert într-un domeniu relevant, altul decât contabilitatea sau auditul, poate totuși înțelege suficient domeniul respectiv în vederea efectuării auditului fără un expert al auditorului. Această înțelegere poate fi obținută, de exemplu, prin:

...

- Studii și dezvoltare profesională în domeniul respectiv. Acestea pot include cursuri formale sau discuții cu persoane care dețin competențe în domeniul relevant, în scopul sporirii capacității auditorului de a trata aspectele din acel domeniu. Astfel de discuții sunt diferite de consultarea cu un expert al auditorului cu privire la un set specific de circumstanțe întâlnite în misiune atunci când expertul respectiv este informat despre toate faptele relevante care îi vor permite să ofere consultanță avizată cu privire la un anumit aspect.⁶⁷

...

Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit (A se vedea punctul 8)

A10. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit cu privire la dispozițiile de la punctele 9-13 ale prezentului ISA vor varia în funcție de circumstanțe. De exemplu, factorii următori pot sugera necesitatea unor proceduri de audit diferite sau mai ample decât în mod obișnuit:

- Activitatea expertului auditorului se referă la un aspect semnificativ care implică raționamente complexe și subiective.
- Auditorul nu a utilizat anterior activitatea expertului auditorului și nu are cunoștințe prealabile cu privire la competența, capacitatea și obiectivitatea expertului respectiv.
- Expertul auditorului efectuează mai degrabă proceduri care sunt parte integrantă a auditului decât să fie consultat pentru a oferi consiliere cu privire la un aspect individual.
- Expertul este un expert extern al auditorului și, prin urmare, nu intră sub incidența ~~politicilor și procedurilor de control~~ sistemului de management al calității din cadrul firmei.

⁶⁵ ISA 220 (revizuit), ~~punctul 14~~ punctele 25-28

⁶⁶ ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul 8 litera (e)

⁶⁷ ISA 220, ~~punctul A22~~ punctele A99-A102

Sistemul de management Politicile și procedurile de control al calității din cadrul firmei auditorului (A se vedea punctul 8 litera (e))

- A11. Un expert intern al auditorului poate fi un partener sau un angajat (adică personal), inclusiv un angajat temporar, al firmei auditorului și prin urmare intră sub incidența sistemului de management politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei respective în conformitate cu ISQGM 1⁶⁸ sau cu dispozițiile naționale care sunt cel puțin la fel de stricte.⁶⁹ Alternativ, un expert intern al auditorului poate, de asemenea, să fie un partener sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al unei firme din rețea; și intră sub incidența politicilor sau procedurilor firmei pentru dispozițiile sau serviciile rețelei în conformitate cu ISQM 1. În unele cazuri, expertul intern al auditorului din cadrul unei firme din rețea poate intra sub incidența aceluiași care poate avea aceleași politici și/sau proceduri de control management al calității ca firma auditorului, dat fiind faptul că sunt parte a aceleiași rețele.
- A12. ISQM 1 prevede ca firma să trateze utilizarea resurselor provenite de la un furnizor de servicii, care include utilizarea unui expert extern.⁷⁰ Un expert extern al auditorului nu este un membru al echipei misiunii și poate să nu intre nu intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității în conformitate cu ISQC 1.⁷¹ Totuși, în unele jurisdicții, politicilor sau procedurilor firmei în baza sistemului său de management al calității.⁷² Mai mult, politicile sau procedurile firmei pentru dispozițiile de etică relevante pot include politici sau proceduri care se aplică expertului extern al auditorului.⁷³ În unele cazuri, dispozițiile de etică relevante sau legile ori reglementările pot prevedea ca expertul extern al auditorului:
- Să fie tratat ca un membru al echipei misiunii (adică expertul extern poate așadar să intre sub incidența dispozițiilor de etică relevante, inclusiv cele referitoare la legate de independență); sau
 - Să intre sub incidența și a altor dispoziții profesionale, așa cum prevăd legile sau reglementările.
- A13. Echipele misiunii au dreptul să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul firmei, cu excepția cazului în care informațiile furnizate de către firmă sau de către alte părți sugerează contrariul.⁷⁴ Gradul de încredere acordat va varia în funcție de circumstanțe și poate afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului cu privire la aspecte precum: Așa cum este descris în ISA 220 (revizuit), managementul calității la nivelul misiunii este sprijinit de sistemul de management al calității din cadrul firmei și informat de natura și circumstanțele specifice ale misiunii de audit.⁷⁵ De exemplu, auditorul poate depinde de politicile sau procedurile conexe ale firmei cu privire la:
- Competență și capacități, prin intermediul recrutării și al programelor de formare profesională.
 - Obiectivitatea. Experții interni ai auditorului intră sub incidența dispozițiilor de etică relevante, inclusiv a celor referitoare la legate de independență.

⁶⁸ ISQGM 1, Controlul Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și/sau revizurii ale situațiilor financiare, precum și ori alte misiuni de asigurare și/sau de servicii conexe, punctul 42-16 litera (w)

⁶⁹ ISA 220 (revizuit), punctul 2-3

⁷⁰ ISQM 1, punctul 32

⁷¹ ISQC 1, punctul 12 litera (f)

⁷² ISQM 1, punctul 16 litera (f)

⁷³ ISQM 1, punctul 29 litera (b)

⁷⁴ ISA 220, punctul 4

⁷⁵ ISA 220 (revizuit), punctul A4

- Evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al activității expertului auditorului. De exemplu, programele de formare profesională ale firmei le pot oferi experților interni ai auditorului o înțelegere adecvată a relației dintre competența lor și procesul de audit. Încrederea acordată unei astfel de formări profesionale și altor procese ale firmei, precum ~~protocoalele de stabilire a ariei de acoperire a activității experților interni ai auditorului~~, poate afecta natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor auditorului pentru evaluarea caracterului adecvat al activității expertului auditorului.
- Aderarea la dispozițiile legale și de reglementare, prin procese de monitorizare.
- Acordul cu expertul auditorului.

~~Ø astfel de încredere~~ Aspectele pe care auditorul le poate avea în vedere atunci când stabilește dacă să depindă de politicile sau procedurile firmei sunt descrise în ISA 220 (revizuit).⁷⁶ Faptul că depinde de politicile sau procedurile firmei nu reduce responsabilitatea auditorului de a respecta dispozițiile prezentului ISA.

Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului auditorului (A se vedea punctul 9)

...

A15. Informațiile referitoare la competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al auditorului pot proveni dintr-o varietate de surse, precum:

- Experiența personală în ce privește activitatea anterioară a aceluși expert.
- Discuțiile cu acel expert.
- Discuțiile cu alți auditori care sunt familiarizați sau cu alte persoane care sunt familiarizate cu activitatea aceluși expert.
- Cunoștințele referitoare la calificările aceluși expert, calitatea sa de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, autorizația de practică ori alte forme de recunoaștere externă.
- Articole publicate sau cărți scrise de acel expert.
- Sistemul de management ~~Politicile și procedurile de control al calității~~ din cadrul firmei auditorului (a se vedea punctele A11-A13).

...

Acordul cu expertul auditorului (A se vedea punctul 11)

...

A26. Atunci când nu există niciun acord scris între auditor și expertul auditorului, dovada acordului poate fi inclusă, de exemplu, în:

- Notele de planificare sau documentele de lucru aferente precum programul de audit.
- ~~Politicile și sau procedurile sistemului de management al calității~~ din cadrul firmei auditorului. În cazul unui expert intern al auditorului, ~~politicile și procedurile instituite sub incidența cărora intră expertul respectiv pot~~ sistemul de management al calității din cadrul firmei poate include politicile și sau procedurile specifice aferente activității legate de activitatea expertului respectiv. Amplasarea documentației din documentele de lucru ale auditorului depinde de natura unor

⁷⁶ ISA 220 (revizuit), punctele 4 litera (b) și A10

astfel de politici și/sau proceduri. De exemplu, s-ar putea ca în documentele de lucru ale auditorului să nu fie necesară nicio documentație dacă firma auditorului dispune de protocoale detaliate care acoperă circumstanțele în care este utilizată activitatea unui astfel de expert.

ISA 700 (revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Raportul auditorului (A se vedea punctul 20)

...

Raportul auditorului pentru auditurile efectuate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

...

Dispozițiile de etică relevante

A36. Este posibil ca legislația sau reglementările, standardele naționale de audit sau termenele unei misiuni de audit să îi impună auditorului să furnizeze în raportul auditorului informații mai specifice cu privire la sursele dispozițiilor de etică relevante, inclusiv cele referitoare la legate de independență, care se aplică auditului situațiilor financiare.

Numele partenerului de misiune (A se vedea punctul 46)

A61. ~~ISQC 1⁷⁷ prevede ca firma~~ Obiectivul firmei să stabilească politici în ISQM 1⁷⁸ este de a proiecta, implementa și proceduri pentru a furniza opera un sistem de management al calității care furnizează firmei asigurarea rezonabilă că misiunile sunt efectuate:

- Firma și personalul acesteia își îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și dispozițiile legale și de reglementare aplicabile și desfășoară misiuni în conformitate cu astfel de standarde și dispoziții; și
- Rapoartele misiunilor emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.

Fără a aduce atingere ~~acestor dispoziții~~ obiectivului din ISQM 1, precizarea numelui partenerului de misiune în raportul auditorului are scopul de a oferi mai multă transparență pentru utilizatorii raportului auditorului asupra situațiilor financiare ale unei entități cotate.

ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

⁷⁷ ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctul 32

⁷⁸ ISQM 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe*, punctul 14

Determinarea aspectelor-cheie de audit (A se vedea punctele 9-10)

...

Aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului (A se vedea punctul 9)

...

A15. Diverse ISA-uri prevăd comunicări specifice cu persoanele responsabile cu guvernarea, precum și alte comunicări care se pot referi la secțiuni care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului. De exemplu:

- ISA 260 (revizuit) impune auditorului să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea dificultățile semnificative, dacă există, cu care s-a confruntat pe parcursul auditului.⁷⁹ ISA-urile recunosc că pot exista dificultăți, de exemplu, în legătură cu:
 - Tranzacțiile cu părțile afiliate,⁸⁰ în special limitări ale capacității auditorului de a obține probe de audit care să indice că toate celelalte caracteristici ale unei tranzacții cu o parte afiliată (altele decât prețul) sunt echivalente cu aspectele unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.
 - Limitările în ce privește auditul grupului, de exemplu, cazul în care este posibil ca accesul la informații al echipei misiunii la nivelul grupului să fi fost restricționat.⁸¹
- ISA 220 (revizuit) stabilește dispoziții pentru partenerul de misiune în legătură cu obținerea de consiliere profesională cu privire la aspecte dificile sau controversate, aspecte cu privire la care politicile sau procedurile firmei solicită consiliere⁸² și alte aspecte care potrivit raționamentului profesional al partenerului de misiune necesită consiliere. De exemplu, este posibil ca auditorul să se fi consultat cu persoane din firmă sau din afara firmei cu privire la un aspect tehnic semnificativ, ceea ce ar putea însemna că acesta este un aspect-cheie de audit. Partenerul de misiune trebuie, de asemenea, să discute cu persoana care revizuieste calitatea efectuează controlul de calitate al misiunii, printre altele, și aspectele semnificative și raționamentele semnificative ce apar pe parcursul misiunii de audit.⁸³

...

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

...

A63. Dispoziția de la punctul 17 litera (b) privind comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea atunci când auditorul a stabilit că nu există aspecte-cheie de audit care să fie comunicate în raportul auditorului îi poate oferi auditorului oportunitatea de a purta discuții suplimentare cu alte persoane familiarizate cu auditul și cu aspectele semnificative care ar fi putut apărea (inclusiv cu persoana care revizuieste calitatea efectuează controlul de calitate al misiunii, atunci când a fost desemnată o astfel de persoană). Aceste discuții pot determina auditorul să reevalueze decizia sa că nu există aspecte-cheie de audit.

⁷⁹ ISA 260 (revizuit), punctele 16 litera (b) și A21

⁸⁰ ISA 550, *Părți afiliate*, punctul A42

⁸¹ ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 49 litera (d)

⁸² ISA 220 (revizuit), *Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 48-35

⁸³ ISA 220 (revizuit), punctul 49-36

ISA 720 (revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Citirea și analizarea altor informații (A se vedea punctele 14-15)

...

A24. În conformitate cu ISA 220 (revizuit)⁸⁴, partenerul de misiune trebuie să-și asume responsabilitatea pentru ~~coordonarea, supervizarea și efectuarea misiunii de audit~~ coordonarea și supravegherea membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora⁸⁵ și să determine ~~că natura, plasarea în timp și amplasarea coordonării, supervizării și revizuirii sunt planificate și efectuate în conformitate acord~~ cu politicile sau procedurile firmei, standardele profesionale și dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.⁸⁶ În contextul prezentului ISA, factorii care ar putea fi luați în considerare atunci când se determină membrii echipei misiunii potriviți pentru a îndeplini dispozițiile de la punctele 14-15 includ:

- Experiența relativă a membrilor echipei misiunii.
- Măsura în care membrii echipei misiunii cărora li se vor aloca sarcini au cunoștințe relevante obținute în decursul auditului încât să identifice inconsecvențele dintre alte informații și respectivele cunoștințe.
- Nivelul de raționament profesional necesar pentru îndeplinirea dispozițiilor de la punctele 14-15. De exemplu, procedurile pentru a evalua consecvența valorilor din alte informații care ar trebui să fie identice cu valorile din situațiile financiare pot fi efectuate de membri cu mai puțină experiență ai echipei misiunii.
- Dacă, în cazul unui audit al grupului, este necesar să se intervieveze un auditor al unei componente atunci când se analizează alte informații care au legătură cu respectiva componentă.

ISA 805 (revizuit), *Considerente speciale – audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare și ale elementelor, conturilor sau aspectelor specifice ale unei situații financiare*

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Considerente privind acceptarea misiunii

Aplicarea ISA-urilor (A se vedea punctul 7)

A5. ISA 200 prevede ca auditorul să respecte (a) dispozițiile de etică relevante, inclusiv cele ~~referitoare la~~ legate de independență, privind misiunile de audit al situațiilor financiare și (b) toate ISA-urile relevante pentru audit. Acesta prevede, de asemenea, ca auditorul să respecte fiecare dispoziție dintr-un

⁸⁴—ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 15 litera (a)

⁸⁵ ISA 220 (revizuit), *Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctele 29-30

⁸⁶ ISA 220 (revizuit), *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 15-30 litera (a)

ISA, exceptând cazul în care, în circumstanțele auditului, întregul ISA nu este relevant sau dispoziția nu este relevantă pentru că este condițională, iar condiția nu există. În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la o dispoziție relevantă dintr-un ISA prin efectuarea de proceduri de audit alternative pentru a atinge obiectivul acelei dispoziții.

IAPN 1000, *Considerente speciale privind auditul instrumentelor financiare*

Cuprins

Nota Internațională de Practică privind Auditul (IAPN) 1000, *Considerente speciale privind auditul instrumentelor financiare*, trebuie citită în paralel cu *Prefața la reglementările internaționale de control management al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*. IAPN-urile nu le impun auditorilor dispoziții suplimentare în afara celor prevăzute în Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri), nici nu modifică responsabilitatea auditorului de a se conforma tuturor ISA-urilor relevante pentru audit. IAPN-urile oferă asistență practică auditorilor. Scopul lor este să fie diseminate de către părțile responsabile pentru standardele naționale sau să fie utilizate în elaborarea de materiale naționale corespondente. Ele furnizează, de asemenea, materiale care pot fi folosite de firme în elaborarea programelor de formare profesională și a îndrumărilor interne.

...

Secțiunea II – Considerente de audit aferente instrumentelor financiare

Considerente aferente planificării⁸⁷

*Utilizarea în cadrul auditului a persoanelor cu aptitudini și cunoștințe specializate*⁸⁸

78. Competența auditorului este un aspect-cheie în auditurile care implică instrumente financiare, în special instrumente financiare complexe. ISA 220 (revizuit)⁸⁹ prevede faptul că partenerul de misiune trebuie să determine fie convins că membrii echipei misiunii și orice experți ai auditorului care nu fac parte din echipa misiunii dispun, împreună, de competența și capacitățile corespunzătoare, inclusiv timp suficient, pentru a realiza misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale și dispozițiile legale și de reglementare aplicabile și pentru a permite emiterea unui raport al auditorului adecvat circumstanțelor date. Mai mult, dispozițiile de etică relevante⁹⁰ îi impun auditorului să determine dacă acceptarea misiunii ar genera vreo amenințare la adresa conformității

⁸⁷ ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, se referă la responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare.

⁸⁸ Atunci când o astfel de persoană are competențe în domeniile auditului și contabilității, indiferent dacă persoana respectivă este din interiorul firmei sau din exteriorul ei, aceasta este considerată parte a echipei misiunii și intră sub incidența dispozițiilor din ISA 220 (revizuit), *Controlul Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare*. În cazul în care persoana respectivă deține competențe într-un alt domeniu decât auditul sau contabilitatea, aceasta este considerată a fi un expert al auditorului și se aplică prevederile ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*. ISA 620 explică faptul că distincția între domeniile specializate ale contabilității sau auditului și competențele într-un alt domeniu este un aspect ce ține de raționamentul profesional, dar menționează că pot fi făcute distincții între competențele în metode de contabilizare a instrumentelor financiare (competențe de contabilitate și de audit) și cele cu privire la tehnici complexe de evaluare pentru instrumentele financiare (competențe într-un alt domeniu decât cel contabil sau cel de audit).

⁸⁹ ISA 220 (revizuit), punctul 44-26

⁹⁰ *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, punctele 320.1-320.10-A1

cu principiile fundamentale, inclusiv cu cele privind competența profesională și diligența cuvenită. Punctul 79 de mai jos oferă exemple de tipuri de aspecte care ar putea fi relevante pentru analizele auditorului în contextul instrumentelor financiare.

...

80. Natura și utilizarea anumitor tipuri de instrumente financiare, complexitatea asociată prevederilor contabile și condițiile de piață pot duce la necesitatea ca echipa misiunii să se consulte⁹¹ cu alți profesioniști contabili și auditori, din interiorul sau exteriorul firmei, care au o experiență și competențe tehnice de contabilitate sau de audit relevante, luând în considerare factori precum:

- Capacitățile și competența echipei misiunii, inclusiv experiența membrilor echipei misiunii.
- Caracteristicile instrumentelor financiare utilizate de entitate.
- Identificarea circumstanțelor neobișnuite sau a riscurilor misiunii, precum și a necesității raționamentului profesional, în special în ceea ce privește pragul de semnificație și riscurile semnificative.
- Condițiile de piață.

⁹¹ ISA 220 (revizuit), punctul 48 litera (b) 35, prevede că partenerul de misiune trebuie să fie convins-determine că membrii echipei misiunii au procedat la consultările adecvate în decursul misiunii de audit, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul corespunzător din cadrul firmei sau din afara acesteia.

Structurile și procesele care sprijină operațiunile IAASB sunt facilitate de către International Federation of Accountants® sau IFAC®.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru nicio pierdere cauzată oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în conformitate cu materialul din această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

Standardele Internaționale de Audit, Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare, Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire, Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe, Standardele Internaționale privind Controlul Calității, Notele Internaționale de Practică privind Auditul, proiectele de expunere, documentele consultative și alte publicații ale IAASB sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale acestuia.

Drepturi de autor © decembrie 2020 ale IFAC. Toate drepturile rezervate. Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal și necomercial (ca material de referință sau cercetare) de pe www.iaasb.org. Este necesară permisiunea scrisă pentru traducerea, reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea acestui document în scopuri similare.

„International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN” și sigla IAASB sunt mărci comerciale ale IFAC sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și în alte țări.

Pentru informații privind drepturile de autor, mărcile comerciale și permisiunile, accesați permisiuni sau contactați permissions@ifac.org.

Documentul *Amendamente de concordanță la Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) și materialele conexe rezultate din proiectele de management al calității*, publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în decembrie 2020 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în mai 2021 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al documentului *Amendamente de concordanță la Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) și materialele conexe rezultate din proiectele de management al calității* este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului *Amendamente de concordanță la Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) și materialele conexe rezultate din proiectele de management al calității* © decembrie 2020 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului *Amendamente de concordanță la Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) și materialele conexe rezultate din proiectele de management al calității* © mai 2021 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *Conforming Amendments to ISAs and Related Material Arising from the Quality Management Projects (December 2020)*.

Contactați permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, a stoca, a transmite sau a utiliza acest document în alte scopuri similare.

ISBN: 978-606-580-148-6



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F + 1 (212) 286-9570
www.iaasb.org