

# Audit, revizuire, alte servicii de asigurare si servicii conexe

---

Stagiul CECCAR  
Anul II  
2025

[www.ceccar.ro](http://www.ceccar.ro)



**CECCAR**

*Contați pe Noi. Contați, cu Noi.  
Întotdeauna!*



# Obiective generale – Intâlnirea 1

- Definirea si delimitarea principalelor tipuri de servicii pe care le ofera profesionistii contabili - auditorii / practicienii
- Familiarizarea si aprofundarea notiunilor relevante pentru misiunile de natura auditului financiar a revizuirilor, a procedurilor convenite, a compilarilor si a altor misiuni de asigurare
- Exemplificarea practica a procedurilor convenite





# Obiective generale – Întâlnirile 2 și 3

- Misiuni de compilare
- Misiuni de întocmire și semnare situații financiare
- Misiuni de revizuire
- Misiune de asigurare pe raportarea non-financiară (ESG - Environmental, Social, and Governance/ Integrată)
- Alte tipuri de misiuni de asigurare
- Managementul calității



# Bibliografie

- **Misiuni de asigurare și nonasigurare, altele decât cele de audit financiar;** Autori *Mirela Păunescu și Gabriel Radu*, Editura **CECCAR**
- Standardele emise de IAASB (IFAC) – ISRS 4400, ISRS 4410, ISAE 3000, ISRE 2410
- <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/wp-content/uploads/2020/08/Manualul-ISA-VOL-II-RO.pdf>
- <http://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2020/01/Ghid-privind-misiunile-de-compilare.pdf>
- [https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2020/09/IFAC-SMP-Guide-to-Review-Engagements\\_RO.pdf](https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2020/09/IFAC-SMP-Guide-to-Review-Engagements_RO.pdf)
- <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/wp-content/uploads/2021/05/ISQM-1-RO.pdf>
- <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/wp-content/uploads/2021/05/ISQM-2-RO.pdf>
- A aparut si Codul etic 2021 in limba romana. [https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2024/01/2023-IESBA-Handbook\\_English-RO.pdf](https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2024/01/2023-IESBA-Handbook_English-RO.pdf)



# Agenda

1. Cod etic
2. Instrumente utile
3. Exemplu de proceduri analitice
4. Proceduri convenite
5. Exemplu de misiune de proceduri convenite
6. Misiuni de compilare
7. Exemplu de misiune de compilare





# Profesia contabila si tipuri de misiuni



# Profesia contabila

- IFAC (Federația Internațională a Contabililor ) - With our member organizations, we serve the public interest by enhancing the relevance, reputation, and value of the global accountancy profession.



- Rolul IAASB (Consiliului pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare)



- Rolul IESBA



# IESBA Code of Ethics for Professional Accountants

## Codul Etic IFAC

### Standarde Internationale privind Managementul Calitatii (ISQM 1 si 2)

Assurance engagements – International Framework for Assurance engagements  
Misiuni de asigurare

Non-Assurance engagements  
Misiuni non-asigurare

Audits and Reviews of Historical Financial Information  
Audituri si revizuri ale informatiilor istorice

Other assurance engagements  
Alte misiuni de asigurare

Related Services  
Servicii conexe

Audits - ISA

Reviews - ISREs

ISSA

ISAEs

ISRS





# Tipuri de misiuni si tipuri de misiuni acoperite de acest curs

- Proceduri convenite
- Revizuri
- Compilari
- Misiuni de asigurare altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice



| Caracteristici                                                                         | Descriere                                                                                                                                           |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| O relatie tripartida                                                                   | Cel care intocmeste, utilizatorii, cel care da asigurarea                                                                                           |
| Subiectul asupra caruia se exprima asigurarea                                          | Situatii financiare intocmire, indicatori financiari si non-financiari                                                                              |
| Probe de audit relevante si suficiente                                                 | Probe de audit relevante si suficiente pentru aputea raporta daca subiectul asupra caruia se exprima asigurarea nu contine denaturari semnificative |
| Criterii adecvate pentru a evalua/masura subiectul asupra caruia se exprima asigurarea | Pentru situatii financiare – cadrul de raportare utilizat                                                                                           |
| Un raport scris de asigurare intr-o forma adecvata                                     | Profesionistul (auditor, practician) isi prezinta in scris concluzia despre subiectul asupra caruia se exprima asigurarea                           |



# MISIUNI DE ASIGURARE ASUPRA INFORMATIILOR ISTORICE

## Asigurare rezonabila

- Aici intra auditul care ofera cel mai mare nivel de asigurare
- Auditorul isi exprima opinia/concluzia de o maniera pozitiva
- Probe de audit relevante si suficiente

## Asigurare limitata

- Aici intra misiunile de revizuire, o alternativa din ce in ce mai raspandita la audit
- Auditorul/practicianul isi exprima concluzia de o maniera negativa
- Probe de audit relevante si suficiente dar mai putine decat pentru un audit





# Misiuni de asigurare

## • Asigurare rezonabila

- Profesionistul contabil aduna suficiente probe relevante pentru a putea trage o concluzie rezonabila
- Profesionistul concluzioneaza ca subiectul asupra caruia se exprima asigurarea se conformeaza, sub aspectele semnificative, cu criteriile identificate si adecvate pentru a-l evalua/masura
- Profesionistul contabil isi exprima opinia de o maniera pozitiva
- Profesionistul contabil ofera un nivel inalt de asigurare
- Profesionistul contabil efectueaza suficiente proceduri pentru a aduna suficiente probe – teste de control si teste de detaliu

## • Asigurare limitata

- Profesionistul contabil aduna suficiente probe relevante pentru a putea trage o concluzie limitata
- Profesionistul concluzioneaza ca subiectul asupra caruia se exprima asigurarea e plauzibil in raport cu criteriile identificate si adecvate pentru a-l evalua/masura
- Profesionistul contabil isi exprima opinia de o maniera negativa
- Profesionistul contabil ofera un nivel moderat/mai scazut de asigurare – sufficient de inalt totusi
- Profesionistul contabil efectueaza mai putine proceduri – majoritatea interogari si procedure analitice



# MISIUNI DE ASIGURARE ALTELE DECAT AUDITURI SI REVIZUIRI ALE INFORMATIILOR FINANCIARE ISTORICE

- Standarde din clasa ISAE
- Pot da asigurare rezonabila sau limitata
- Similare cu un audit sau o revizuire, cu diferenta ca nu se ofera asigurare asupra situatiilor financiare
- Cele mai raspandite exemple - Asigurare pe :
  - Controale interne
  - Misiuni tip “Due diligence reviews”
  - Informatii financiare prospective
  - **Sustenabilitate – a aparut ISSA 5000 pentru rapoarte de sustenabilitate**



# MISIUNI NON- ASIGURARE

## Proceduri convenite

- Obiectivul unei misiuni pe baza procedurilor convenite îl constituie efectuarea de către auditor a unor proceduri ce țin de natura unui audit, convenite de către auditor, entitate și orice părți terțe adecvate și raportarea asupra constatărilor efective conform prevederilor ISRS 4400.

## Misiuni de compilare

- Misiuni în care practicianul își aplică cunoștințele și experiența contabilă și de raportare financiară pentru a asista conducerea în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale unei entități, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, și pentru a raporta conform prevederilor ISRS 4410.





# Tipuri de asigurare

## Pozitiva (rezonabila)

- In opinia noastra, situatiile financiare [*individuale/consolidate*] anexate ofera o imagine fidela a pozitiei financiare a Societatii la data de 31 decembrie 2021 precum si a performantei financiare si a fluxurilor de trezorerie pentru exercitiul financiar incheiat la aceasta data, in conformitate cu IFRS / RO GAAP.

## Negativa (limitata)

- In baza revizuirii noastre, nimic nu ne-a atras atentia care sa ne duca la concluzia ca situatiile financiare ale societatii la data de 31 decembrie 2021 contin denaturari semnificative.
- Nu se da o opinie dar este oferita asigurare ca informatia pare rezonabila.



# Fără asigurare

## Proceduri convenite

- Noi am efectuat următoarele proceduri prezentate mai jos:
- 1.....
- 2.....
- [...]
- Raportam constatarile noastre mai jos:
- (a) In ceea ce priveste prima procedura am constatat ca .....
- [...]

## Misiuni de compilare

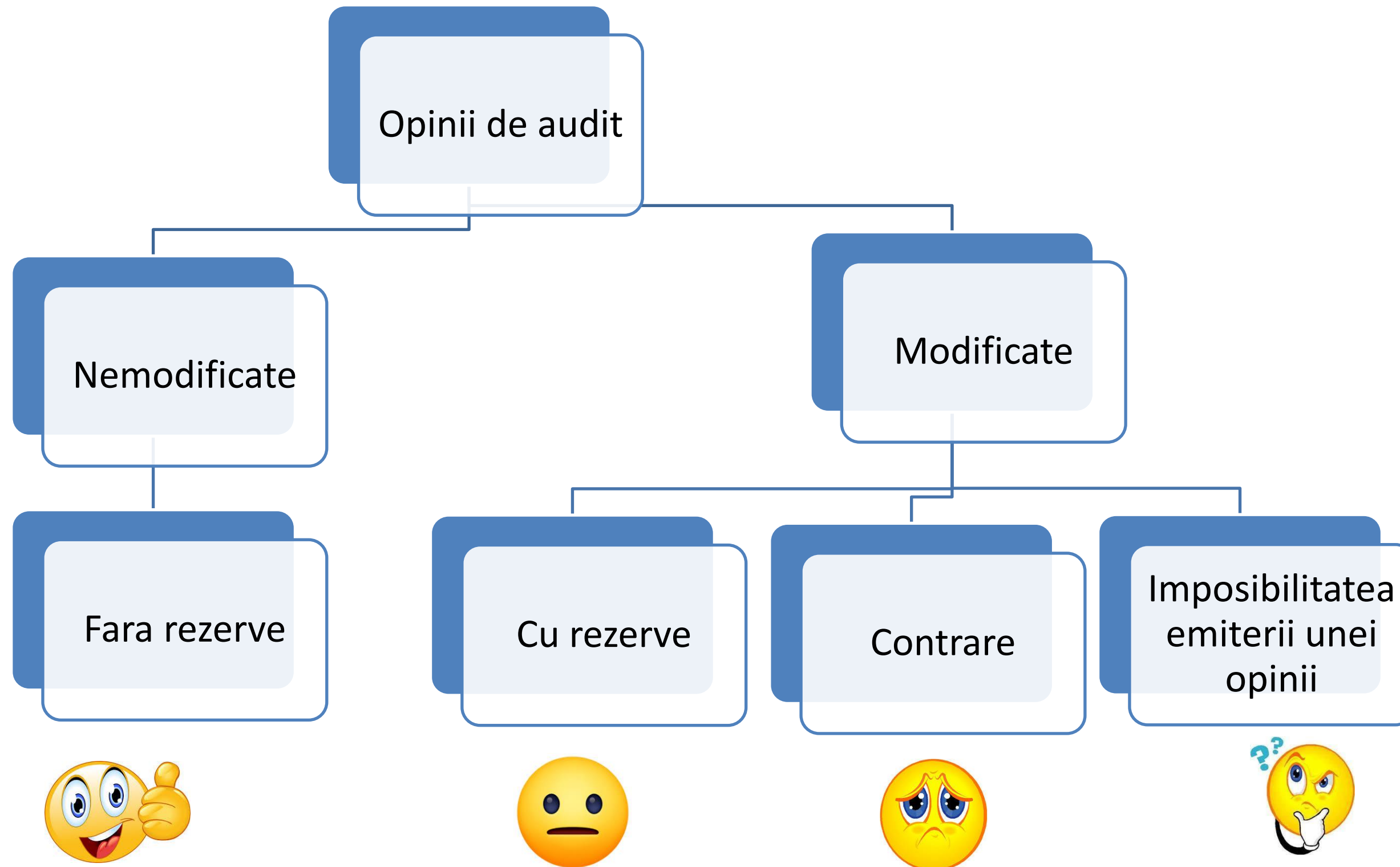
- [...]
- Deoarece o misiune de compilare nu este una de asigurare, practicianului nu i se solicită să verifice acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor furnizate de conducere, în contextul compilării și în consecință, practicianul nu exprimă o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- [...]



|                                  | Audit                                                                                                                                                           | Revizuire                                                                                                                                                                 | Compilare                                                              |
|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| <b>Tipul asigurarii</b>          | Rezonabilă                                                                                                                                                      | Limitată                                                                                                                                                                  | Niciuna                                                                |
| <b>Proceduri aplicate</b>        | Evaluarea riscurilor și proceduri care răspund riscurilor adecvate                                                                                              | În principal interviu și analiza                                                                                                                                          | Asistență oferită conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare  |
| <b>Raportare</b>                 | Opinie pozitivă (în opinia noastră situațiile financiare dau o imagine fidelă )                                                                                 | Concluzie negativă (nimic nu ne face să credem că situațiile financiare nu ar da o imagine fidelă)                                                                        | Fară concluzie                                                         |
| <b>Este cerută independența?</b> | Da                                                                                                                                                              | Da                                                                                                                                                                        | Nu                                                                     |
| <b>Procedurile planificate?</b>  | Trebuie planificate și efectuate suficiente proceduri astfel încât riscul de denaturare al situațiilor financiare să fie redus la un nivel acceptabil de scăzut | Trebuie acoperite toate elementele semnificative din situațiile financiare și note. Efort concentrat pe elementele SF care e probabil să conțină denaturări semnificative | Suficiente pentru a putea compila situațiile financiare ale clientului |
| <b>Erori identificate?</b>       | Se adună, se evaluează și se cere corecția lor                                                                                                                  | Se evaluează și se cere corecția lor                                                                                                                                      | Se corectează în procesul compilării situațiilor financiare            |



# Spre amintire – Opinii / Concluzii





# EXAMPLE



# Rapoarte – exemplu 1

## Raport cu rezerve:

- [https://m.bvb.ro/infocont/infocont25/EL\\_20250430192739\\_ELSA-RO-Raport-anual-2024-30apr2025.pdf](https://m.bvb.ro/infocont/infocont25/EL_20250430192739_ELSA-RO-Raport-anual-2024-30apr2025.pdf) (pg 560)
- [https://m.bvb.ro/infocont/infocont25/SNN\\_20250424122557\\_Raport-integrat-2024-compressed-11-04-2025.pdf#page=666.10](https://m.bvb.ro/infocont/infocont25/SNN_20250424122557_Raport-integrat-2024-compressed-11-04-2025.pdf#page=666.10) (pg 649)
- [https://m.bvb.ro/infocont/infocont23/SNN\\_20230426121511\\_Raport-anual-2022-RO-merged.pdf](https://m.bvb.ro/infocont/infocont23/SNN_20230426121511_Raport-anual-2022-RO-merged.pdf)
- [https://bvb.ro/infocont/infocont23/BNET\\_20230428162557\\_BNET-Document-de-inregistrare-Universal-Bittnet-Ro.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont23/BNET_20230428162557_BNET-Document-de-inregistrare-Universal-Bittnet-Ro.pdf) – pg 127
- [https://m.bvb.ro/info/Raportari/BUCV/BUCV\\_20240425114851\\_Raport-anual-2023-BVB--IRIS.pdf](https://m.bvb.ro/info/Raportari/BUCV/BUCV_20240425114851_Raport-anual-2023-BVB--IRIS.pdf)

## Opinie contrara:

- [https://norofert.ro/wp-content/uploads/2021/03/NOROFERT-SA\\_31.12.2020\\_RAPORT-AUDIT.pdf](https://norofert.ro/wp-content/uploads/2021/03/NOROFERT-SA_31.12.2020_RAPORT-AUDIT.pdf)

## Raport fara rezerve:

- [https://bvb.ro/infocont/infocont25/FP\\_20250430133631\\_FP-Audit-report-for-FP-31-Dec-2024---RO.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont25/FP_20250430133631_FP-Audit-report-for-FP-31-Dec-2024---RO.pdf)
- [https://www.bvb.ro/info/Raportari/4RT/4RT\\_20250429173626\\_FORT-Raport-anual-2024-RO.pdf#page=28.07](https://www.bvb.ro/info/Raportari/4RT/4RT_20250429173626_FORT-Raport-anual-2024-RO.pdf#page=28.07) (pg 97)
- [https://bvb.ro/infocont/infocont25/ROCE\\_20250429153243\\_ROCE-Raport-anual-2024-RO.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont25/ROCE_20250429153243_ROCE-Raport-anual-2024-RO.pdf) (pg 138)
- [https://bvb.ro/infocont/infocont22/TRP\\_20220428202809\\_Raport-Anual-2021-Grup-TeraPlast-compressed.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont22/TRP_20220428202809_Raport-Anual-2021-Grup-TeraPlast-compressed.pdf)
- [https://bvb.ro/infocont/infocont24/TGN\\_20240424130425\\_Raport-anual-2023.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont24/TGN_20240424130425_Raport-anual-2023.pdf)
- [https://bvb.ro/infocont/infocont24/H2O\\_20240430120503\\_H2O-RO-Raport-anual-2023.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont24/H2O_20240430120503_H2O-RO-Raport-anual-2023.pdf)



# Rapoarte – exemplu 2

## Revizuire:

- <https://www.antibiotice.ro/wp-content/uploads/2023/08/Raport-revizuire-iunie-2023-semnat.pdf>
- [https://bvb.ro/infocont/infocont22/ATB\\_20220816163410\\_Raportare-Sem-I-2022.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont22/ATB_20220816163410_Raportare-Sem-I-2022.pdf)

## ISAE 3000:

- [https://m.bvb.ro/infocont/infocont25/BNET\\_20250212173521\\_Report-auditor-KPMG---Bittnet-RO-EN-anexa-CR14.pdf](https://m.bvb.ro/infocont/infocont25/BNET_20250212173521_Report-auditor-KPMG---Bittnet-RO-EN-anexa-CR14.pdf)
- [https://bvb.ro/infocont/infocont25/M\\_20250130100847\\_Raport-curent-RO-Raport-auditor-BVB-combined.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont25/M_20250130100847_Raport-curent-RO-Raport-auditor-BVB-combined.pdf)
- [https://www.bvb.ro/infocont/infocont24/AROBS\\_20240131200708\\_Raport-RP-ATS-ISAE3000-ro.pdf](https://www.bvb.ro/infocont/infocont24/AROBS_20240131200708_Raport-RP-ATS-ISAE3000-ro.pdf)
- [https://bvb.ro/infocont/infocont22/ROCE\\_20220131072548\\_ROCE-Raport-curent-Auditor-S2-2021-108.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont22/ROCE_20220131072548_ROCE-Raport-curent-Auditor-S2-2021-108.pdf)
- [https://m.bvb.ro/infocont/infocont20/ALR\\_20200730175052\\_Alro-raport-auditor-ro.pdf](https://m.bvb.ro/infocont/infocont20/ALR_20200730175052_Alro-raport-auditor-ro.pdf)

## ISRS 4400 (Proceduri convenite)

- [https://bvb.ro/infocont/infocont23/EFO\\_20231222120254\\_Raport-suplimentar-BDO---21-12-2023.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont23/EFO_20231222120254_Raport-suplimentar-BDO---21-12-2023.pdf)
- [https://bvb.ro/info/Raportari/IPRU/IPRU\\_20210730134855\\_PKF-Raport-de-audit-ISRS-4400-IPROEB-Final.pdf](https://bvb.ro/info/Raportari/IPRU/IPRU_20210730134855_PKF-Raport-de-audit-ISRS-4400-IPROEB-Final.pdf)



# Tipuri de misiuni de audit

1. Ce este un audit financiar?
2. Ce este un audit statutar?
3. Cadrul legal si de reglementare
4. Ce alte tipuri de misiuni exista?
5. Diferente





# Auditul financiar

- Scopul unui audit este să crească gradul de încredere al utilizatorilor vizați în situațiile financiare. Acest lucru este obținut prin exprimarea unei opinii de către auditor cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.
- [https://www.digi-communications.ro/ro/see-file/DIGI\\_20240507083713\\_Raport-Anual-2023.pdf](https://www.digi-communications.ro/ro/see-file/DIGI_20240507083713_Raport-Anual-2023.pdf)
- [https://bvb.ro/infocont/infocont24/TGN\\_20240424130425\\_Raport-anual-2023.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont24/TGN_20240424130425_Raport-anual-2023.pdf)
- [https://bvb.ro/infocont/infocont24/ATB\\_20240417144205\\_Raport-Anual---2023.pdf](https://bvb.ro/infocont/infocont24/ATB_20240417144205_Raport-Anual---2023.pdf)  
(a se vedea Raportul auditorului independent, pp. 363-379)
- <https://www.orange.ro/docs/fundatia-orange/raport-audit-kpmg-2020.pdf?ref=fundatiaorange.ro>



# Audit statutar (L 162/2017)

- **Audit statutar** înseamnă un audit al situațiilor financiare anuale individuale sau al situațiilor financiare anuale consolidate efectuat în conformitate cu standardele internaționale de audit, în măsura în care:
  - a) este **obligatoriu** în temeiul dreptului Uniunii Europene sau al dreptului intern;
  - b) este efectuat în mod voluntar la entitățile mici, iar situațiile financiare auditate sunt publicate, împreună cu raportul de audit statutar, potrivit legii;

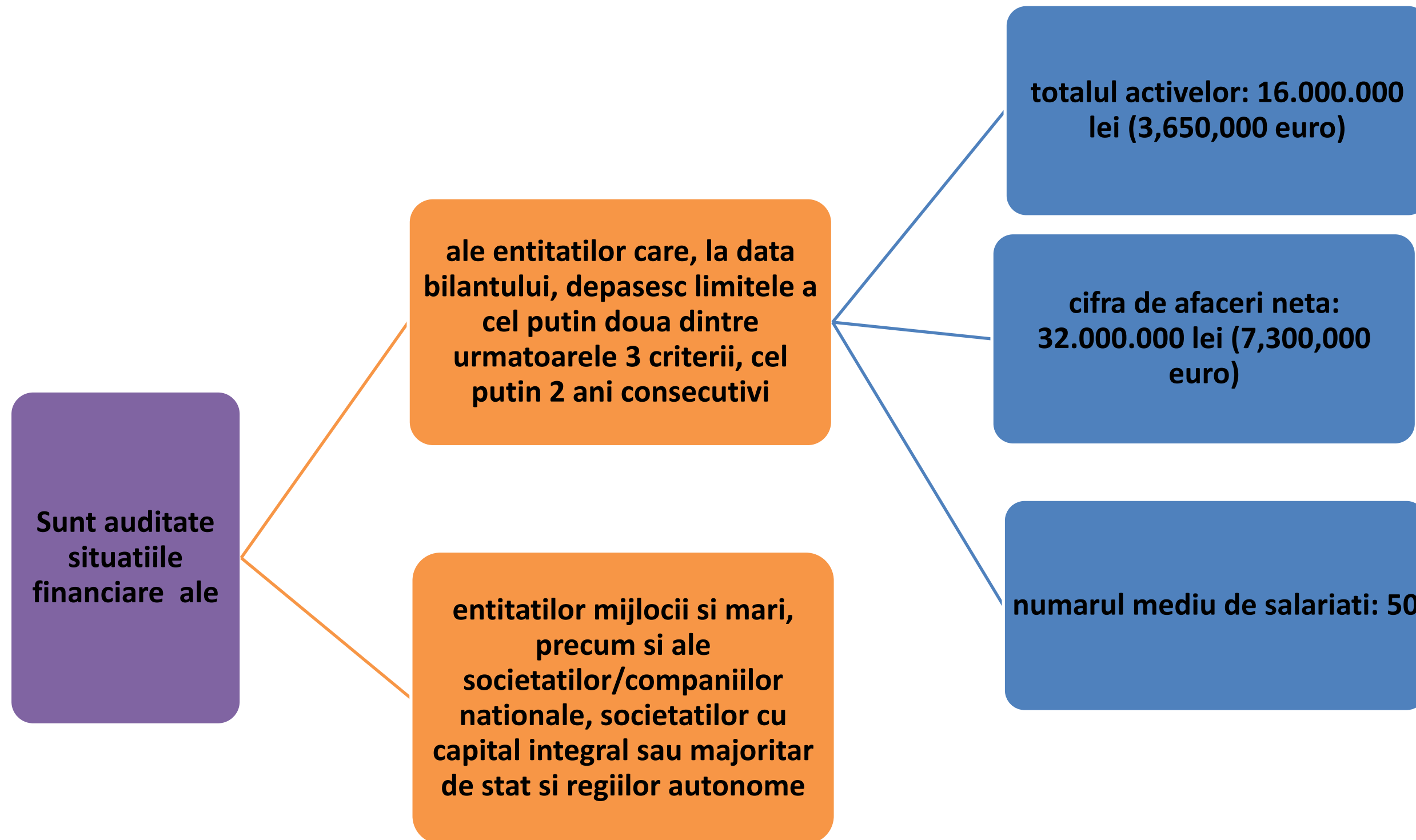


# Cadrul legislativ in Romania

- ✓ Legea 162/2017
- ✓ Regulamentul UE 537 / 2014
- ✓ Legislatia CAFR
- ✓ Ordinul 1802/2014 – conditiile de marime, indeplinirea lor si aplicabilitate;
- ✓ Cerintele pentru companiile care sunt sub incedenta si supravegherea BNR
- ✓ Cerintele pentru entitatile care sunt pe piata de capital – ASF
- ✓ Alte cerinte legislative – L31/1990 privnd SA, etc.



# OMFP nr. 1802/2014





# Cum devin auditor in Romania?

- Diploma de studii superioare, reputatie buna si nota de trecere pentru examenul de acces organizat de ASPAAS (Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar) – devine stagiar.
- Dupa 3 ani de experienta practica si dupa ce a trecut examenul de competenta profesionala, cu conditia mentinerii bunei reputatii – auditor.
- Ca sa poti profesa trebuie sa fii membru CAFR



# Aspecte relevante

- Responsabilitatea conducerii
- Responsabilitatea auditorului
- Cadrul de raportare



# Obiectivele generale ale auditorului în cadrul unui audit al situațiilor financiare

- ✓ Să obțină asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative, ca urmare a fraudei sau erorii, permițând astfel auditorului să exprime o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil; și
- ✓ Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice așa cum cer Standardele Internaționale de Audit.



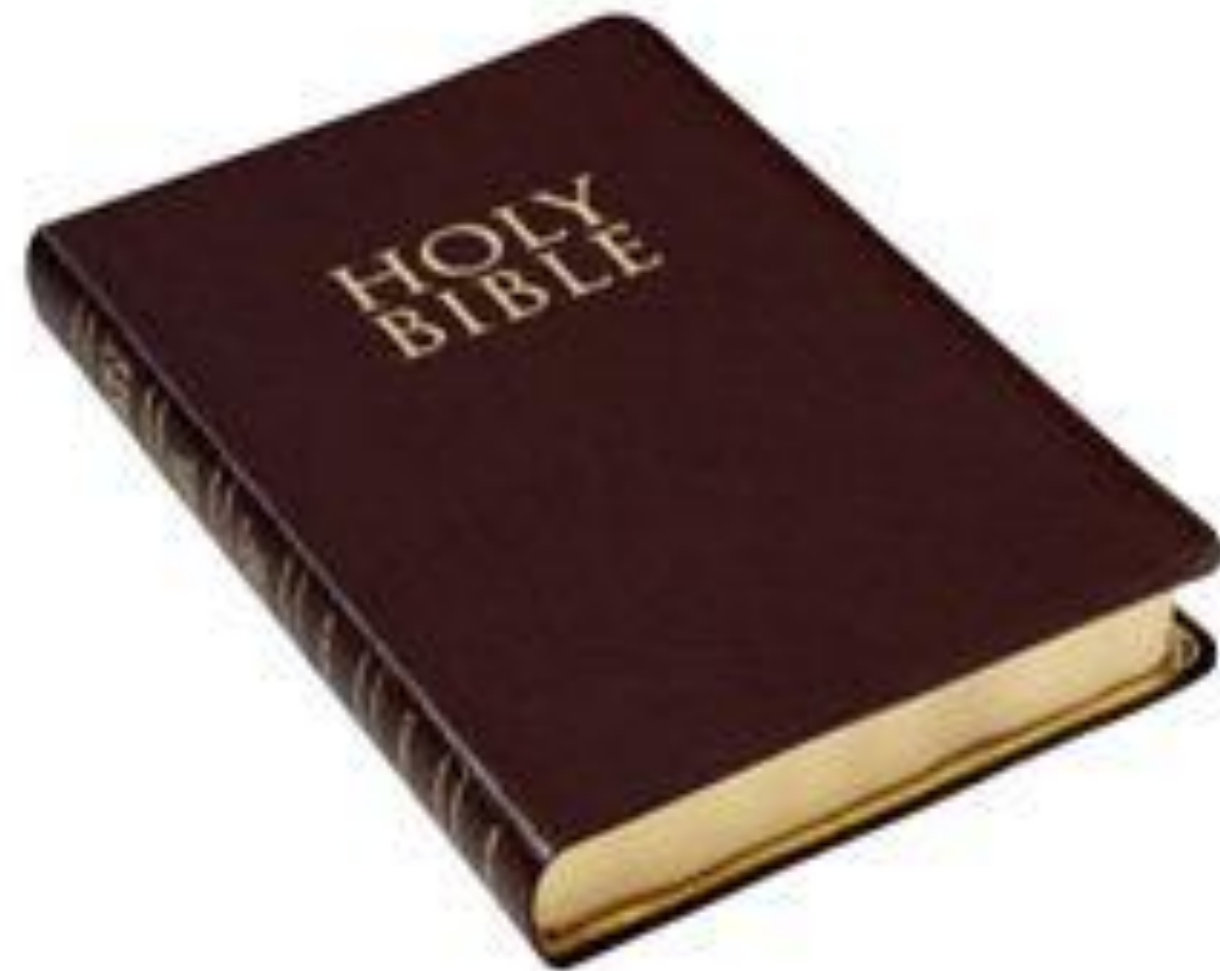
**Codul etic**





# Codul etic

1. Principiile fundamentale
2. Amenintari la adresa principiilor fundamentale
3. Masuri de siguranta
4. Independenta
5. Conflicte privind independent



<https://www.codetic-standardeinternationale.ro/wp-content/uploads/2020/01/Codul-etice-pentru-profesionistii-contabili.pdf>





# CODUL ETIC IFAC

## Integritate

- trebuie să fie sincer și onest în toate relațiile profesionale și de afaceri

## Obiectivitate

- trebuie să fie imparțial, să nu se afle în conflict de interese sau sub influențe nedorite ale altor părți, care să prevaleze asupra raționamentului profesional sau de afaceri

## Competența profesională și atenția cuvenită

- trebuie să își mențină cunoștințele și aptitudinile pentru a se asigura că un client primește servicii profesionale competente, bazate pe ultimele evoluții din practică, legislație și tehnică și acționează în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile

## Confidențialitate

- trebuie să respecte confidențialitatea informațiilor primite ca urmare a relațiilor profesionale și de afaceri, nu trebuie să divulge astfel de informații către terți fără o autorizare adecvată, cu excepția cazului în care există un drept sau o obligație legală/profesională de a dezvălui aceste informații, și nici să folosească aceste informații în avantajul său personal

## Conduita profesionala

- trebuie să respecte legile și reglementările relevante și să evite orice acțiuni care discreditează profesia



# Independență

- În cazul misiunilor de asigurare (obligatoriu), precum și în al celor de nonasigurare (recomandabil), este în interesul public ca auditorul (atât firma cât și parterul de audit precum și alte persoane cheie din echipa de audit) să fie independenți față de clienții lor.

## Independența de rațiune

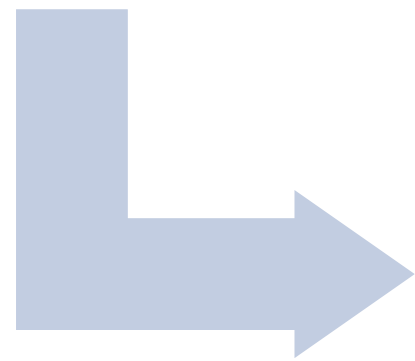
- Starea mentală care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectată de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i astfel unei persoane să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

## Independența de aparență

- Evitarea faptelor și a situațiilor care sunt atât de importante încât o parte terță informată și rezonabilă, care, apreciind toate faptele specifice și circumstanțele relevante, ar concluziona că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale firmei sau ale unui membru al echipei de audit au fost compromise.

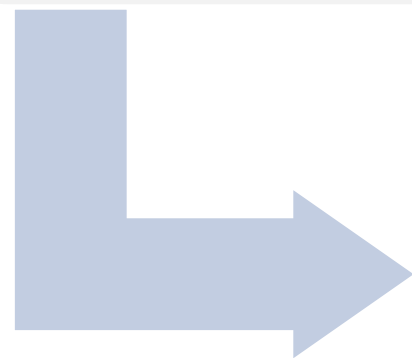


Identificarea  
amenințărilor la adresa  
independenței;



Evaluarea importanței  
amenințărilor  
identificate; și

34



Aplicarea măsurilor de protecție,  
atunci când este necesar, pentru a  
le elimina sau pentru a le reduce la  
un nivel acceptabil.



# Amenințari

**Amenințarea generată de interesul propriu** - amenințarea conform căreia interesul financiar sau alt gen de interes va influența într-un mod inadecvat raționamentul sau conduita auditorului/practicianului. De exemplu, dacă onorariile încasate de la un client sunt de 30% în fiecare an, se consideră că amenințarea apărută este cea de interes propriu.

**Amenințarea generată de auto-revizuire** - amenințarea conform căreia un auditor/practician nu evaluează în mod adecvat rezultatele unui raționament precedent sau ale unui serviciu efectuat de auditor/practician sau de către altă persoană din cadrul firmei auditorului/practicianului, evaluare pe baza căreia va dezvolta un raționament ca parte integrantă din procesul de furnizare a unui serviciu curent. De exemplu, dacă un auditor/profesionist a acordat clientului servicii de evaluare a bunurilor imobile la finalul anului, se consideră că amenințarea apărută este cea de auto-revizuire.

**Amenințarea generată de reprezentare** – amenințarea care constă în faptul că un auditor/profesionist va promova poziția unui client sau a unui angajator, astfel încât obiectivitatea auditorului este compromisă. De exemplu, un auditor/profesionist nu poate reprezenta interesele clientului într-un proces de emisiune de noi acțiuni din cauza acestei amenințări de reprezentare.

**Amenințarea generată de familiaritate** – amenințarea creată de legăturile apropiate sau îndelungate cu angajatorul sau clientul, auditorul/profesionistul fiind astfel simpatizant al intereselor acestora sau având tendința să accepte rezultatele muncii acestora. De exemplu, un auditor/profesionist care este înrudit cu CFO-ul unei companii pe care o auditează se consideră că se află într-astfel de situație.

**Amenințarea generată de intimidare** – amenințarea conform căreia un auditor/profesionist poate fi împiedicat să acționeze obiectiv datorită unor presiuni reale sau percepute, inclusiv din cauza încercărilor de exercitare a unei influențe nedorite asupra auditorului. De exemplu, neplata la timp a onorariilor și acumularea unor sume mari poate pune auditorul într-o astfel de situație.



# Măsuri de protecție

## Măsuri de protecție create de profesie, legislație sau reglementări

- Cerințe educaționale, de formare și experiență pentru accesul la profesie
- Cerințe de dezvoltare profesională continuă
- Reglementări referitoare la guvernanța corporativă
- Standarde profesionale
- Proceduri profesionale sau de monitorizare a reglementărilor și proceduri disciplinare
- Revizuirea externă a rapoartelor, rezultatelor, comunicărilor sau informațiilor prezentate de un profesionist contabil, de către o terță parte împuternicită prin lege

## Măsuri de protecție la nivelul firmei, aferente mediului de lucru

- Conducerea firmei insistă asupra importanței conformității cu principiile fundamentale și arată că se așteaptă ca membrii echipei de asigurare să acționeze în interes public.
- Politici și proceduri de implementare și monitorizare a controlului calității misiunilor.
- Politici și proceduri interne documentate care prevăd conformitatea cu principiile fundamentale.
- Politici și proceduri care vor permite identificarea intereselor și relațiilor dintre firmă sau membrii echipelor de misiune și clienți.
- ETC

## Măsurile de protecție specifice misiunii aferente mediului de lucru

- Desemnarea unui profesionist contabil care nu a fost implicat în serviciile de non-asigurare pentru a revizui activitatea de non-asigurare prestată sau pentru a oferi asistența necesară.
- Desemnarea unui profesionist contabil care nu a fost membru al echipei de asigurare pentru a revizui activitatea de asigurare prestată sau pentru a oferi asistența necesară.
- Consultarea unei terțe părți independente, precum un comitet independent de directori, un organism profesional de reglementare sau un alt profesionist contabil.
- Discutarea problemelor de etică cu persoanele responsabile cu guvernanța clientului.
- ETC





**Instrumente utile**



# Instrumente utile. Planificare

- Planificarea unei misiuni (fie că este de asigurare conform ISAE 3000, fie că este de revizuire conform ISRE 2400, audit sau de alt tip) presupune colectarea și evaluarea informațiilor, precum și adoptarea unei strategii cu privire la sfera, abordarea, programarea în timp și resursele estimate a fi necesare misiunii.
- Obiectivul planificării este de a desfășura o misiune care să reducă la un nivel acceptabil de scăzut riscul de a se ajunge la o concluzie eronată.
- Rezultatele planificării constau în planul misiunii precum și în programele misiunii.
- Nici o misiune nu presupune o serie de pași executați în mod mecanic, ci aplicarea raționamentului profesional și adaptarea procedurilor la specificul misiunii respective.



# Instrumente utile. Pragul de semnificatie

- Un element sau un grup de elemente sunt semnificative în cazul în care pot modifica decizia utilizatorilor.
- Pragul de semnificație este valoarea peste care o eroare poate afecta decizia utilizatorilor.
- Pragul de semnificație se determină de practician, folosind raționamentul său profesional, în funcție de utilizatorii identificați, nevoia lor specifică și circumstanțele particulare aplicabile în acea situație, la acel moment de timp.



# Repere

- **Profit brut** 5% – 10% (se utilizează doar dacă se raportează profit, nu pierdere)
- Profit net 5% – 10% (se utilizează doar dacă se raportează profit, nu pierdere)
- Marja bruta 0.5% - 1%
- Active nete 2% – 5%
- **Total active** 1% – 2 %
- **Cifra de afaceri** 0.5% - 1% (în România se acceptă și 1% - 2%, conform metodologiei CAFR)

Bazele de calcul *boldite* sunt cele mai comune si recomandate





## Cartea recomandata – exemplul cu pragul de semnificatie



EXEMPLU



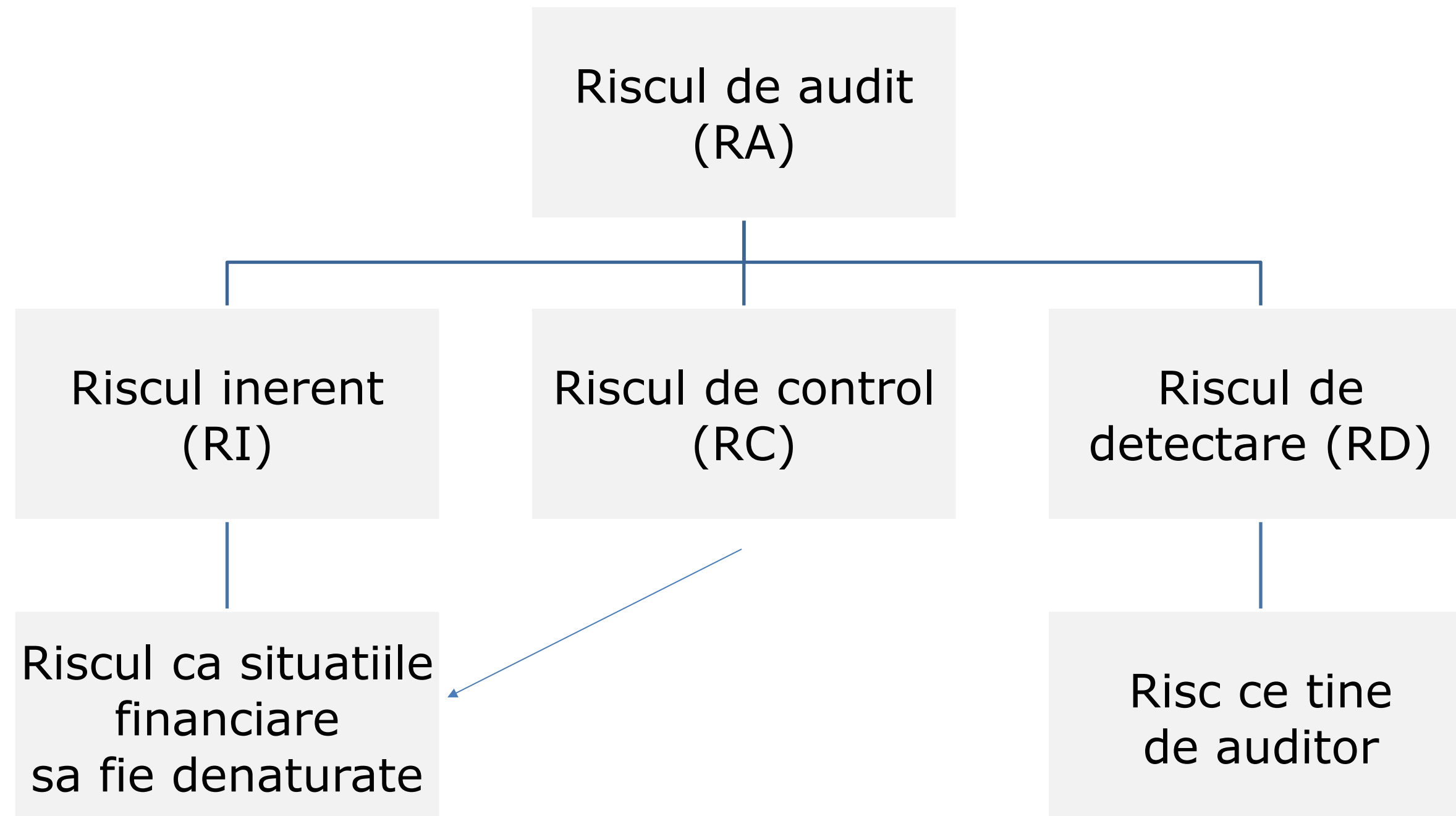


# Instrumente utile. Riscurile

- Într-o misiune de **audit**, riscul de audit este riscul pe care auditorul este dispus să îl accepte de a ajunge la o concluzie eronată. Acest risc este de maxim 5 % pentru o asigurare rezonabilă. Riscul de audit reprezintă contrariul asigurării de audit și este inevitabil. Misiuni cu asigurare mai mică – risc acceptabil mai mare.
- **Riscul inerent** este riscul ca situațiile financiare (rapoartele/ tranzacțiile) să ascundă o denaturare semnificativă. RI poate fi urmărit la nivel general sau la nivel de element sau clasă de tranzacții. RI general este legat de natura entității și activitatea sa. RI specific depinde de natura elementului, de complexitatea tranzacțiilor, de frecvența sa, de probabilitatea de a ascunde denaturări etc.
- **Riscul de control** este riscul ca sistemul de control intern al entității să nu detecteze o denaturare semnificativă din situațiile financiare (rapoartele/ tranzacțiile) care fac obiectul misiunii respective.
- **Riscul de detectare** este riscul ca auditorul/practicianul să nu detecteze o denaturare semnificativă din situațiile financiare (rapoartele/ tranzacțiile) care fac obiectul misiunii respective. Acesta este singurul risc care depinde în totalitate de auditor/practician.
- **Proceduri de evaluare a riscurilor**



# Instrumente utile. Riscurile



# RD si factorii care-l afecteaza

|                            | <i>RD mic</i>                         | <i>RD Mare</i>                             |
|----------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------------|
| Natura                     | Teste mai eficiente ( costisitoare ?) | Teste mai putin eficiente ( mai ieftine? ) |
| Momentul (pentru un audit) | Teste efectuate la sfarsitul anului   | Teste efectuate pe perioade interimare     |
| Intinderea                 | Multe teste                           | Putine teste                               |



## Mini-studiu de caz – IFAC

- Ca practician, sunteți conștient de faptul că o misiune realizată în conformitate cu ISRS 4410 (revizuit) vă impune să aveți implementate standarde de control al calității care sunt cel puțin la fel de exigente ca cele din ISQM. Sunteți convins că firma dumneavoastră respectă această dispoziție.
- Recent, ați fost abordat de doi clienți noi. Primul este o firmă de tehnologie consacrată din zona dumneavoastră, care are reputație pentru integritate și inovație; proprietarii s-au bucurat de legături strânse cu comunitatea pe ultimele trei generații. Practicianul precedent a fost un prieten de încredere pentru mulți ani. Răspunsul său la scrisoarea de preluare a indicat că nu există niciun motiv profesional pentru care ar trebui să nu acceptați contractul. Sunteți conștient că firma dumneavoastră a fost abordată pentru a prelua contractul deoarece prietenul dumneavoastră plănuiește să iasă în curând la pensie.



## Mini-studiu de caz – IFAC 2

- Cel de-al doilea client este o întreprindere nouă care a creat agitație atunci când și-a început activitatea în comunitate. Având în vedere că operează ca un cazinou 24 de ore din 24, comunitatea a încercat inițial, fără succes, să plaseze afacerea departe, în afara orașului, deoarece atât forțele de ordine locale, cât și membrii consiliului erau preocupați de consecințele sociale negative și de teama creșterii ratei infracțiunilor minore. Până acum, acest client și-a întocmit situațiile financiare pe plan intern.
- Folosindu-vă de dispozițiile procedurilor de acceptare/continuare a relațiilor cu clienții concepute ca parte a sistemului de control al calității, analizați următoarele puncte de discuție:
  - Care dintre acești doi clienți are riscuri mai mari? De ce?
  - Ar trebui să acceptați sau să refuzați pe oricare dintre acești noi clienți?
  - Ce ar forma baza deciziei dumneavoastră?





# Instrumente utile. Aserțiunile

- Ce sunt?
- Aserțiuni – Declarații, explicite sau nu, cu privire la recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea informațiilor din situațiile financiare care sunt implicite în declararea de către conducere a faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Aserțiunile sunt utilizate de auditor pentru a lua în considerare diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea la identificarea, evaluarea și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă.
- De vorbim despre ele?
- Doar auditoria trebuie să le știe?



## Aserțiuni cu privire la clasele de tranzacții și evenimente, și prezentările de informații aferente

- (i) Apariție – tranzacțiile și evenimentele care au fost înregistrate sau prezentate au avut loc și astfel de tranzacții și evenimente aparțin entității.
- (ii) Exhaustivitate – toate tranzacțiile și evenimentele care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate și toate prezentările de informații aferente care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
- (iii) Acuratețe – valorile și alte date cu privire la tranzacțiile și evenimentele înregistrate au fost înregistrate corespunzător și prezentările de informații aferente au fost evaluate și descrise corespunzător.
- (iv) Delimitare – tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în perioada contabilă corectă.
- (v) Clasificare – tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în conturile adecvate.
- (vi) Prezentare – tranzacțiile și evenimentele sunt cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul dispozițiilor cadrului de raportare financiară aplicabil.



# Aserțiuni cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente

- (i) Existență – există active, datorii și participații în capitalurile proprii.
- (ii) Drepturi și obligații – entitatea deține sau controlează drepturile asupra activelor, iar datoriile reprezintă obligațiile entității.
- (iii) Exhaustivitate – toate activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate și toate prezentările de informații aferente care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
- (iv) Acuratețe, evaluare și alocare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost incluse în situațiile financiare la valorile corespunzătoare și orice ajustări privind evaluarea sau alocarea acestora au fost înregistrate corespunzător, iar prezentările de informații aferente au fost evaluate și descrise în mod corespunzător.
- (v) Clasificare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost înregistrate în conturile adecvate.
- (vi) Prezentare – activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii sunt cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul dispozițiilor cadrului de raportare financiară aplicabil.



# Instrumente utile. Riscul de fraudă

- Ce este?
- Responsabilitati
- Planuri de viitor IFAC



## Instrumente utile. Probe de audit

- Probele de audit reprezintă informațiile utilizate de auditor pentru a emite concluzii pe care se bazează opinia auditorului.
- Practicianul/auditorul trebuie să conceapă și aplice proceduri de audit bazându-se pe raționamentul și scepticismul sale profesionale, astfel încât să obțină probe de audit suficiente (cantitate) și adecvate (relevante) pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile.
- Probele trebuie să fie și credibile.





# Probe de audit

---

Calitatea probelor de audit depinde de următorii factori:

---

1. Independența și obiectivitatea sursei care furnizează proba.
  2. Observație directă față de deducție.
  3. Eficiența controlului intern.
  4. Caracterul original.
  5. Oral versus scris.
  6. Probe obținute direct față de cele furnizate.
  7. Calitatea/calificarea celui ce furnizează proba.
- 



# Proceduri de audit

Intervievarea  
(investigarea)

Observarea

Inspectia  
activelor și a  
documentelor

Confirmarea  
externa:

Recalcularea

Reefectuarea.

Proceduri  
analitice.



# Interviewarea

- Cand?
- Pe cine intrebam?
- Ce intrebam?
- Cum documentam?



## Inspekția activelor si documentelor

- Cateva cuvinte despre inventariere
- La ce tipuri de misiuni participam la inventariere?
- Documentare



# Confirmarea externa

1. Confirmare pozitivă “în alb”

2. Confirmare pozitivă cu informații de confirmat incluse în scrisoare

3. Confirmarea negativă





# Ce sunt procedurile analitice?

- se refera la evaluări ale informațiilor financiare prin analiza relațiilor plauzibile dintre datele financiare și nefinanciare.
- cuprind acele investigații considerate necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile discordante în comparație cu alte informații relevante sau care diferă cu o sumă semnificativă față de valorile preconizate.



# Tipuri (metode)

- Comparații simple, analize complexe, tehnici statistice avansate
- Proceduri aplicate elementelor individuale sau situațiilor financiare
- Comparatii implicand un element, comparatii intre elemente diferite (ex: analiza de indicatori)
- Comparatii in timp (analiza trendului)
- Comparatii cu bugete
- Comparatii cu medii de piata sau competitor
- Analiza predictive
- Analiza de regresie
- Business analysis



# Proceduri analitice

1. Determinarea **caracterului corespunzător al procedurilor analitice** alese (și alegerea unui anumit tip de indicator sau tendință ce vor fi calculate și analizate);
2. **Evaluarea gradului de credibilitate** a informațiilor pe baza căruia sunt elaborate așteptările practicianului cu privire valorile înregistrate, luând în considerare sursa, gradul de comparabilitate și natura și relevanța informațiilor disponibile, ca și a controalelor aferente întocmirii acestora;
3. Elaborarea unei **așteptări cu privire la valorile înregistrate** și evaluarea dacă așteptarea este suficient de precisă pentru a identifica o denaturare care, în mod individual sau atunci când este considerată împreună cu alte denaturări, ar putea face ca situațiile financiare să fie semnificativ denaturate;
4. **Determinarea valorii oricărei diferențe** între sumele înregistrate și valorile așteptate, care este acceptabilă, fără **investigații suplimentare**; și
5. **Investigarea** diferențelor peste valoarea celei acceptabile.



# Avantaje si dezavantaje

## Avantaje

- Ieftine
- Iti ofera o imagine larga a firmei
- Usor de aplicat
- Relativ usor de scalat
- Concentreaza efortul de audit

## Dezavantaje

- Nu sunt precise
- Nu se pot aplica intotdeauna
- Depind de abilitatea auditorului sa stabileasca asteptari
- Uneori nu pot identifica erori



## Cartea recomandata – exemplul cu proceduri analitice



EXEMPLUL 1

EXEMPLUL 2





# Documentatie

- Inspirându-ne din ISA 230 Documentația de audit, considerăm că o documentația corectă și relevantă este cea care furnizează:
  - Dovada faptului că angajamentul a fost planificat și efectuat în conformitate cu standardele și legislația aplicabile; și
  - Dovada modului în care s-a fundamentat concluzia practicianului.
- Documentația este corespunzătoare atunci când un alt practician/auditor cu experiență, fără nicio legătură anterioară cu auditul, poate înțelege:
  - Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de efectuate în vederea conformității standardele și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
  - Rezultatele procedurilor efectuate și probele obținute; și
  - Aspectele semnificative ce au apărut în timpul misiunii, concluziile la care s-a ajuns pe marginea acestora și raționamente profesionale semnificative aplicate în vederea formulării acelor concluzii .



## Misiuni pe baza procedurilor convenite – ISRS 4400



# Misiuni pe baza procedurilor convenite

- Obiectivul unei misiuni pe baza procedurilor convenite îl constituie efectuarea de către auditor a unor proceduri ce țin de natura unui audit, convenite de către auditor, entitate și orice părți terțe adecvate și raportarea asupra constatărilor efective.
- Deoarece auditorul furnizează doar un raport asupra constatărilor efective aferente procedurilor convenite, nu este exprimată nicio asigurare. În schimb, utilizatorii raportului evaluează ei înșiși procedurile și constatățile raportate de către auditor și își formulează propriile concluzii pe baza activității auditorului.
- Raportul este restricționat la acele părți care au convenit asupra procedurilor ce trebuie efectuate, dat fiind că alte părți, necunoscând motivele care au stat la baza procedurilor, pot interpreta eronat rezultatele.



# Codul etic si independenta

- Practicianul trebuie să se conformeze *Codului Etic* IESBA.
- Independența nu constituie o cerință pentru misiunile pe bază de proceduri convenite; cu toate acestea, termenii sau obiectivele unei misiuni sau ale unor standarde naționale îi pot solicita practicianului să se conformeze cerințelor de independență din Codul IESBA.





# Definirea termenilor misiunii

- Decizia de a accepta misiunea
- Scrisoarea de misiune:
  - Natura misiunii, inclusiv faptul că procedurile efectuate nu vor constitui un audit sau o revizuire și, în consecință, nu va fi exprimată nicio asigurare.
  - Scopul declarat al misiunii.
  - Precizarea informațiilor financiare asupra cărora vor fi aplicate procedurile convenite.
  - Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor specifice care vor fi aplicate.
  - Forma anticipată a raportului asupra constatărilor efective.
  - Limitările cu privire la distribuția raportului asupra constatărilor efective. Când o astfel de limitare ar fi în contradicție cu cerințele legale, dacă există, auditorul nu ar trebui să accepte misiunea.





# Planificare & Documentație

- Obiectivul planificării este de a desfășura o misiune care să reducă la un nivel acceptabil de scăzut riscul de a se ajunge la o concluzie eronată.
- Planificarea unei misiuni presupune colectarea și evaluarea informațiilor, precum și adoptarea unei strategii cu privire la sfera, abordarea, programarea în timp și resursele estimate a fi necesare misiunii.
- Practicianul ar trebui să documenteze aspectele care sunt importante în furnizarea de probe care să sprijine raportul asupra constatărilor efective și probele conform cărora misiunea a fost desfășurată în conformitate cu cerințele standardelor relevante și cu termenii misiunii.



# Proceduri și probe

Practicianul desfășoara procedurile convenite și utilizeaza probele obținute, ca bază pentru raportul asupra constatărilor efective.

De regula:

- Intervievare și analiză
- Recalculare, comparații și alte verificări ale acurateței redactării
- Observare
- Inspecție
- Obținerea de confirmări



# Raportare 1

- Raportul trebuie să descrie suficient de detaliat obiectivul și procedurile convenite ale misiunii, pentru a îi permite cititorului să înțeleagă natura și amploarea activității desfășurate.
- Un titlu care indică în mod clar faptul că raportul este un raport asupra procedurilor convenite;
- Un destinatar, așa cum este prevăzut în termenele misiunii;
- Identificarea subiectului specific asupra căruia sunt efectuate procedurile convenite;
- Identificarea scopului raportului asupra procedurilor convenite și o declarație conform căreia acest raport nu este adecvat altor scopuri;
- O descriere a unei misiuni pe baza procedurilor convenite conform căreia:
  - (i) O misiune pe baza procedurilor convenite presupune ca practicianul să efectueze procedurile convenite cu partea care contractează (și, dacă este cazul, cu alte părți) și să raporteze constatările sale;
  - (ii) Constatările sunt rezultatele faptice în urma procedurilor convenite efectuate; și
  - (iii) Partea care contractează (și, dacă este cazul, alte părți) confirmă faptul că procedurile convenite sunt adecvate scopului misiunii;



## Raportare 2

- Dacă este cazul, partea responsabilă identificată de partea care contractează și o declarație prin care partea responsabilă își asumă responsabilitatea pentru subiectul specific asupra căruia sunt efectuate procedurile convenite;
- O declarație conform căreia misiunea a fost efectuată în conformitate cu ISRS 4400 (revizuit);
- O declarație conform căreia practicianul nu exprimă nicio opinie privind gradul de adecvare al procedurilor convenite;
- O declarație conform căreia misiunea pe baza procedurilor convenite nu este o misiune de asigurare și, în consecință, practicianul nu va exprima o opinie sau o concluzie de asigurare;
- O declarație conform căreia dacă practicianul ar fi efectuat proceduri suplimentare, acesta ar fi putut lua cunoștință de alte aspecte pe care le-ar fi inclus în raportul său;
- O declarație conform căreia practicianul se conformează dispozițiilor de etică din Codul IESBA sau altor dispoziții profesionale, ori dispoziții impuse prin legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte;



# Raportare 3

## – În ceea ce privește independența:

- (i) Dacă practicianului nu i se impune să fie independent și acesta nu a convenit în termenele misiunii să se conformeze dispozițiilor privind independența, o declarație conform căreia, în contextul acestei misiuni, practicianului nu i se impune să se conformeze dispozițiilor privind independența; sau
- (ii) Dacă practicianului i se impune să fie independent sau a convenit în termenele misiunii să se conformeze dispozițiilor privind independența, o declarație conform căreia practicianul s-a conformat dispozițiilor relevante privind independența. Declarația trebuie să identifice dispozițiile relevante privind independența;
- O declarație conform căreia firma din care face parte practicianul aplică standardul ISQM sau alte dispoziții profesionale, ori dispoziții din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte;
- O descriere a procedurilor efectuate care să conțină detalii privind natura, amploarea și, dacă este cazul, plasarea în timp a fiecărei proceduri convenite în termenele misiunii;
- Constatările în urma fiecărei proceduri efectuate, inclusiv detalii privind excepțiile constatate;
- Semnătura practicianului;
- Data raportului asupra procedurilor convenite; și
- Locul din jurisdicția în care își desfășoară activitatea practicianul.





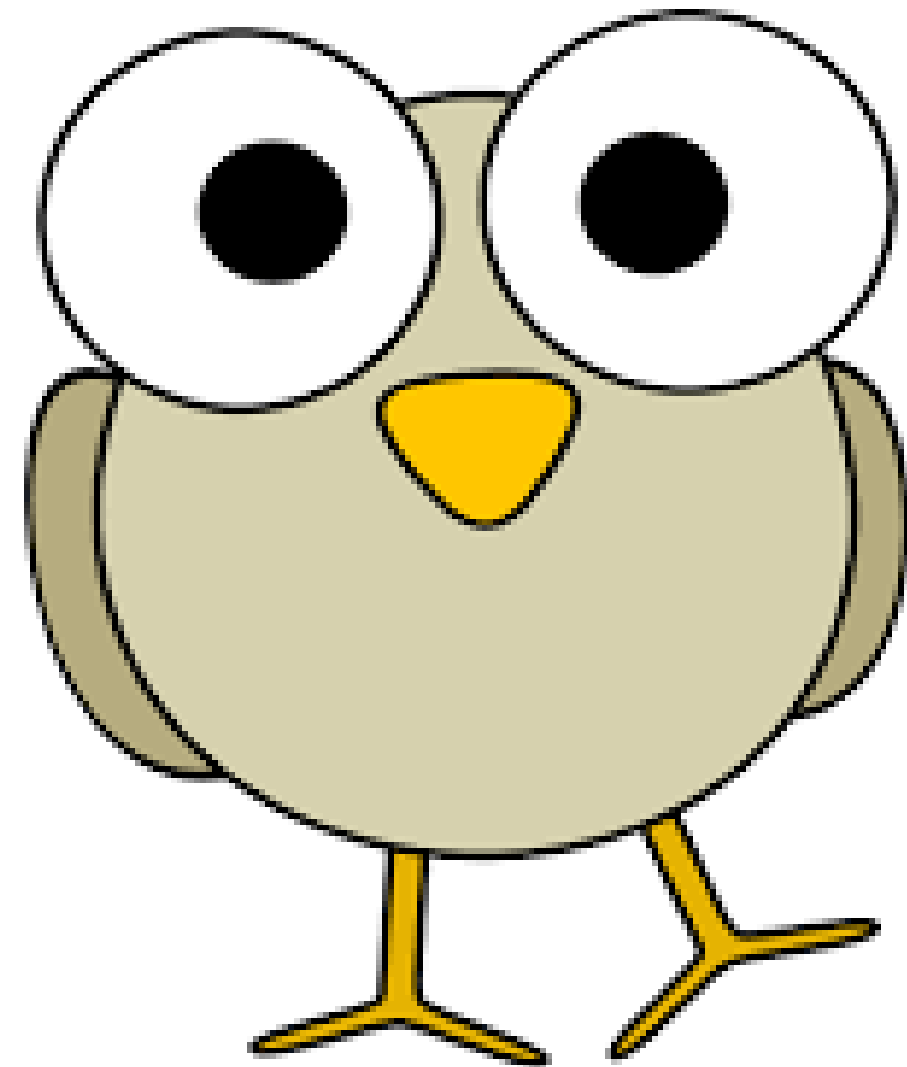
## Cartea recomandata – exemplul cu proceduri analitice



### EXEMPLUL 3



# ÎNTREBĂRI ȘI RĂSPUNSURI



??

# MULȚUMESC DE ATENȚIE!

