

Small and Medium Practices Committee



Ghid privind misiunile de revizuire

Tradus și
republicat de:



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

International
Federation
of Accountants

Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue, 6th Floor
New York, NY 10017 SUA

SMP Committee din cadrul International Federation of Accountants (IFAC) reprezintă interesele profesioniștilor contabili care își desfășoară activitatea în practici mici și mijlocii (PMM-uri). Comitetul elaborează îndrumări și instrumente și încearcă să se asigure că nevoile PMM-urilor sunt luate în considerare de normalizatorii de standarde, organismele de reglementare și factorii politici. De asemenea, comitetul acționează ca un purtător de cuvânt pentru PMM-uri pentru a spori nivelul de cunoaștere a rolului și valorii acestora, în special în ceea ce privește sprijinirea entităților mici și mijlocii, precum și a importanței sectorului întreprinderilor mici în general. Puteți obține mai multe informații vizitând www.ifac.org/SMP.

[Această publicație poate fi descărcată de pe pagina de Publicații și resurse a website-ului IFAC: www.ifac.org/publications-resources](http://www.ifac.org/publications-resources). Textul aprobat este publicat în limba engleză.

Misiunea IFAC este de a servi interesul public prin: contribuția la elaborarea unor standarde și îndrumări de înaltă calitate; facilitarea adoptării și implementării unor standarde și îndrumări de înaltă calitate; contribuirea la dezvoltarea unor organizații profesionale contabile și firme de contabilitate puternice și a unor practici de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili și promovarea valorii profesioniștilor contabili din întreaga lume; și dezbateră problemelor de interes public.

SMP Committee dorește să își exprime aprecierea și mulțumirile față de Grupul său operativ pentru îndrumări de implementare pentru ajutorul acordat comitetului în elaborarea acestui Ghid. Grupul operativ pentru îndrumări de implementare este format din membrii comitetului Abdulwahid Aboo, Subodh Kumar Agrawal, Katharine E. Bagshaw, Brian Bluhm, Phil Cowperthwaite, Chen Longwei, Dawn McGeachy-Colby, Andreas Noodt și Inge Saeys; și consultanții pe probleme tehnice Mark Koziel, Gail McEvoy, Ken McManus, Guy Van de Velde, Jonnalagadda Venkateswarlu, Gillian Waldbauer, Makokha Wanjala și Sun Xiaoyue.

Pentru informații suplimentare, vă rugăm să îl contactați pe Paul Thompson, director adjunct al Departamentului IMM și PMM, la adresa PaulThompson@ifac.org.

Proiectele de expunere, documentele consultative și alte publicații ale IFAC sunt publicate de IFAC și intră sub incidența drepturilor de autor ale acestuia.

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

Sigla IFAC, „International Federation of Accountants” și „IFAC” sunt mărci înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC.

Drepturi de autor © decembrie 2013 ale International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Este necesară permisiunea scrisă a IFAC pentru reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea acestui document în scopuri similare, cu excepția cazurilor permise de lege. Contactați permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-164-6

Prezentul *Ghid privind misiunile de revizuire* al Small and Medium Practices Committee publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în decembrie 2013 în limba engleză a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în septembrie 2020 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a *Ghidului privind misiunile de revizuire* a fost verificat de IFAC, iar traducerea a fost realizată în conformitate cu „Declarația de politică – Politica de traducere a publicațiilor International Federation of Accountants”. Textul aprobat al *Ghidului privind misiunile de revizuire* 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 *Ghidului privind misiunile de revizuire* © 2013 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al *Ghidului privind misiunile de revizuire* © 2019 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *Guide to Review Engagements*, ISBN: 978-1-60815-164-6

ISBN pentru ediția în limba română: 978-606-580-099-1

Cuprins

PREFAȚĂ	v
1. CUM SĂ UTILIZAȚI ACEST GHID	1
1.1 INTRODUCERE	2
1.2 CONȚINUT ȘI ORGANIZARE	3
2. CE ESTE O MISIUNE DE REVIZUIRE?	5
2.1 REGULI DE BAZĂ	6
2.2 UTILIZĂRI ȘI BENEFICII	11
2.3 ELEMENTE	13
3. ACCEPTAREA	15
3.1 ESTE FIRMA PREGĂTITĂ?	16
3.2 POATE FI MISIUNEA ACCEPTATĂ SAU CONTINUATĂ?	22
3.3 CONVENIREA ASUPRA TERMENELOR MISIUNII	26
4. PLANIFICAREA	33
4.1 COMUNICAREA CONTINUĂ	34
4.2 DETERMINAREA ȘI APLICAREA PRAGULUI DE SEMNIFICAȚIE	36
4.3 ÎNȚELEGEREA ENTITĂȚII	40
4.4 CONCEPEREA PROCEDURILOR ADECVATE	49
5. EFECTUAREA	55
5.1 EFECTUAREA PROCEDURILOR	56
5.2 EVALUAREA PROBELOR OBȚINUTE	81
5.3 DOCUMENTAȚIA DE REVIZUIRE	84
6. RAPORTAREA	89
6.1 FORMULAREA UNEI CONCLUZII ADECVATE	90
6.2 EXPRIMAREA DIN RAPORT	95
6.3 CONCLUZII MODIFICATE	100
ANEXA A – DESCRIEREA TERMENILOR UTILIZAȚI ÎN GHID	106
ANEXA B – LISTĂ DE VERIFICARE PENTRU ACCEPTAREA/CONTINUAREA RELAȚIILOR CU CLIEȚII	108
ANEXA C – MODEL DE SCRISOARE DE MISIUNE	110
ANEXA D – LISTĂ DE VERIFICARE PENTRU ÎNȚELEGEREA ENTITĂȚII	115
ANEXA E – EXEMPLE DE PROCEDURI ANALITICE	117
ANEXA F – EVENIMENTE ȘI CONDIȚII CARE AU LEGĂTURĂ CU CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII	120
ANEXA G – MODEL DE LISTĂ DE VERIFICARE PENTRU FINALIZAREA DOSARULUI	121
ANEXA H – EXEMPLU DE DECLARAȚII SCRISE DIN PARTEA CONDUCERII	124
ANEXA I – EXEMPLE DE RAPOARTE CU CONCLUZII MODIFICATE	126

Prefață

Multe dintre entitățile mici și mijlocii (IMM-uri) din întreaga lume nu sunt obligate sau nu decid să fie auditate. Acestea ar putea dori, totuși, să sporească credibilitatea situațiilor lor financiare neauditate și încrederea în acestea în rândul utilizatorilor lor prin obținerea unui anumit nivel de asigurare independentă cu privire la situațiile respective. O misiune de revizuire, care oferă o asigurare limitată, ar putea fi soluția ideală. Practicile contabile, în special practicile mici și mijlocii (PMM-uri) care servesc în general IMM-urile, trebuie așadar să fie pregătite în vederea întâmpinării unei cereri potențiale din ce în ce mai mari pentru aceste servicii. *Ghidul privind misiunile de revizuire* își propune să facă tocmai acest lucru.

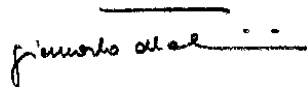
Ghidul își propune în primul rând să ajute organizațiile membre ale IFAC și membrii acestora, în special PMM-urile, la implementarea Standardului Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. Ghidul se aliniază cu ISRE 2400 (revizuit) așa cum a fost publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) în septembrie 2012. În timp ce Ghidul conține extrase relevante din standard, standardul complet este disponibil în [Manualul IAASB 2013](#).

Practicienii pot utiliza Ghidul pentru a înțelege mai bine misiunile de revizuire desfășurate în conformitate cu ISRE 2400 (revizuit), prin intermediul explicațiilor și al exemplelor ilustrative. Ghidul include o serie de anexe cu liste de verificare și formulare esențiale pe care practicienii le pot adapta pentru a ține cont de dispozițiile și circumstanțele jurisdicției în care își desfășoară activitatea. De asemenea, Ghidul conține idei care îi vor ajuta pe practicieni să promoveze misiunile de revizuire către clienții noi și cei existenți.

IFAC a implicat CPA Canada în elaborarea acestui Ghid și dorește să îi mulțumească pentru munca excelentă. De asemenea, acest proiect a beneficiat de îndrumarea și aportul primite din partea Grupului operativ pentru îndrumări de implementare al Comitetului PMM și, în special, de autoritatea, angajamentul și timpul oferite de angajații din cadrul Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW – Institutul Auditorilor din Germania).

Pentru a ajuta organismele membre să maximizeze folosirea atât a acestui Ghid, cât și a publicațiilor sale înrudite, *Ghidul de control al calității pentru practicile mici și mijlocii* și *Ghidul de utilizare a Standardelor Internaționale de Audit în auditarea entităților mici și mijlocii*, Comitetul PMM a elaborat un Manual însoțitor împreună cu materiale suplimentare destinate să susțină folosirea ghidurilor în scopuri educaționale și de instruire. [Manualul însoțitor](#) include sugestii legate de modul în care organizațiile membre IFAC și firmele pot utiliza cel mai bine ghidurile pentru a se potrivi propriilor nevoi și jurisdicții.

În final, dorim să invităm cititorii să viziteze secțiunea PMM a website-ului IFAC la adresa www.ifac.org/SMP pentru detalii suplimentare privind activitatea Comitetului PMM al IFAC și pentru a avea acces la publicații și resurse suplimentare, inclusiv la [ghiduri de implementare](#) suplimentare care să faciliteze implementarea eficientă a standardelor IAASB în cadrul PMM-urilor.



Giancarlo Attolini
Președinte, Comitetul PMM al IFAC
Decembrie 2013

Declinarea responsabilității

Prezentul Ghid a fost creat pentru a oferi asistență practicienilor în vederea implementării Standardului Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (revizuit), însă nu substituie parcurgerea standardului în sine. Mai mult, este recomandată utilizarea Ghidului de către practicieni ținând cont de propriul raționament profesional și de faptele și circumstanțele specifice fiecărei misiuni de revizuire în parte. IFAC își declină orice responsabilitate sau răspundere care ar putea apărea, direct sau indirect, drept consecință a utilizării și aplicării acestui Ghid.

1

CUM SĂ UTILIZAȚI ACEST GHID

CONȚINUTUL CAPITOLULUI

- Scopul Ghidului și posibilele sale utilizări.
- Cum este organizat conținutul.

1.1 Introducere		1.2 Conținut și organizare	
1.1-1	Scopul Ghidului	1.2-1	Organizarea capitolelor
1.1-2	Utilizările Ghidului	1.2-2	Acronime utilizate
1.1-3	Resurse IFAC		

1.1 INTRODUCERE

Acest Ghid tratează responsabilitățile unui [practician](#) (care nu este auditorul entității) aferente unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice în conformitate cu [Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire \(ISRE\) 2400 \(revizuit\)](#). Acest standard a fost emis în septembrie 2012 și se aplică perioadelor care se încheie la 31 decembrie 2013 sau ulterior acestei date.

Se presupune că practicienii care utilizează acest Ghid cunosc deja ISRE 2400 (revizuit). Ghidul oferă îndrumări fără valoare de normă privind aplicarea ISRE 2400 (revizuit). El nu își propune să înlocuiască lectura standardului, fiind mai degrabă un supliment în vederea implementării consecvente a standardului. Ghidul nu face referire la toate aspectele standardului și nu trebuie utilizat pentru a determina sau a demonstra conformitatea cu ISRE 2400 (revizuit).

Standardele IAASB nu au prioritate în fața legilor și reglementărilor naționale. Astfel, nu toate exemplele din acest Ghid vor fi adecvate în toate jurisdicțiile. Practicienii trebuie să ia în considerare legile aplicabile în teritoriul în care se desfășoară revizuirea.

1.1-1 Scopul Ghidului

Acest Ghid se adresează în special celor care au cunoștințe de audit, însă cu puțină sau fără experiență în realizarea misiunilor de revizuire.

Scopul acestui Ghid este să ofere:

- Îndrumări practice privind aplicarea dispozițiilor în execuția misiunilor de revizuire.
- Exemple de:
 - Proceduri tipice ale unei misiuni de revizuire și o serie de scenarii fictive de practică. Vă rugăm să aveți în vedere faptul că soluțiile exemplificate în scenariile respective se bazează pe fapte și circumstanțe unice și pe utilizarea adecvată a [raționamentului profesional](#) de către practician.
 - Documente-cheie, precum scrisori de misiune și scrisori de declarație ale [conducerii](#) (incluse în anexe).
- Aspecte de avut în vedere care tratează:
 - Chestiuni care pot fi ușor trecute cu vederea sau situații în care practicienii se confruntă adesea cu probleme de implementare.
 - Sugestii privind eficiența, care ar putea contribui la reducerea timpului necesar executării acestor misiuni.

1.1-2 Utilizările Ghidului

Ghidul poate fi utilizat pentru:

- A oferi o înțelegere mai profundă a unei misiuni de revizuire realizate în conformitate cu ISRE 2400 (revizuit);
- A servi drept ghid de referință zilnic pentru personal;
- A elabora politici/proceduri pentru manualul de control al calității din cadrul firmei;
- A crea sesiuni de instruire și a aduce un plus de valoare studiului individual și discuțiilor de grup;
- A asigura faptul că personalul profesional al firmei adoptă o abordare consecventă privind planificarea și realizarea misiunilor de revizuire; și
- A îmbunătăți comunicarea în rândul [echipei misiunii](#).

1.1-3 Resurse IFAC

Pentru a obține mai multe informații despre Comitetul pentru Practici Mici și Mijlocii (PMM-uri) al [IFAC](#), vizitați [secțiunea PMM a website-ului IFAC](#). Aici veți avea acces la numeroase resurse pentru PMM-uri, inclusiv ghiduri, articole și trimiteri către alte materiale utile.

1.2 CONȚINUT ȘI ORGANIZARE

Prezentul Ghid a fost organizat astfel încât să parcurgă pașii esențiali pentru realizarea unei misiuni de revizuire. Anexele conțin definițiile termenilor folosiți, exemple de scrisori, exemple de liste de verificare și alte materiale de sprijin pentru practică.

1.2-1 Organizarea capitolelor

Fiecare capitol din prezentul Ghid a fost organizat după următorul format:

- Diagrama de prezentare generală a aspectelor abordate în capitol.
- Punctele cu dispoziții relevante din ISRE 2400 (revizuit) aplicabile tematicii. (Extrasele din Ghid se bazează exclusiv pe raționamentul autorilor privind informațiile considerate relevante de către aceștia pentru conținutul fiecărui capitol în parte.)
- Comentariu privind dispozițiile.
- Exemple de concepte implicate.
- Aspecte de avut în vedere (îndrumări practice).

1.2-2 Acronime utilizate

Figura 1.2-2.A

AFRF	cadru de raportare financiară aplicabil (<i>applicable financial reporting framework</i>)
u.m.	unități monetare (unitatea monetară standard este reprezentată de „€”)
RCCM	revizuire de control de calitate a misiunii
F/S	situații financiare (<i>financial statements</i>)
IAASB	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare
IESBA	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili
Codul IESBA	Codul etic pentru profesioniștii contabili al IESBA
IFAC	Federația Internațională a Contabililor
IFRS	Standarde Internaționale de Raportare Financiară
ISA	Standard Internațional de Audit
ISAE	Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare
ISQC 1	Standardul Internațional privind Controlul Calității 1
ISRE	Standard Internațional privind Misiunile de Revizuire
IT	sisteme informatice
IMM-uri	întreprinderi mici și mijlocii
PMM-uri	practici (de contabilitate) mici și mijlocii
TCWG	persoane responsabile cu guvernarea (<i>those charged with governance</i>)
W/P	document de lucru (<i>working paper</i>)

2

CE ESTE O MISIUNE DE REVIZUIRE?

CONȚINUTUL CAPITOLULUI

- Domeniul de aplicare și obiectivul unei misiuni de revizuire.
- Cum diferă o misiune de revizuire de o misiune de audit sau de compilare.
- Cele mai importante utilizări și beneficii ale unei misiuni de revizuire.
- Tipul de activitate pe care îl presupune o misiune de revizuire.

2.1 Reguli de bază		2.2 Utilizări și beneficii		2.3 Elemente	
2.1-1	Domeniul de aplicare al ISRE 2400 (revizuit)	2.2-1	Utilizări	2.3-1	Cele patru elemente
2.1-2	Obiectivele misiunii	2.2-2	Beneficii	2.3-2	Raportul practicianului
2.1-3	Compararea auditurilor, revizuirilor și compilărilor	2.2-3	Aplicabilitatea pentru utilizatorii situațiilor financiare	2.3-3	Data intrării în vigoare
2.1-4	Etapele implicate în realizarea unei misiuni de revizuire				
2.1-5	Alte diferențe între misiuni				

2.1 REGULI DE BAZĂ

Pentru [PMM-uri](#), [ISRE 2400](#) (revizuit) oferă oportunitatea de a satisface o cerere de servicii de revizuire aflată în continuă creștere, creată de factori precum:

- Tendința de a introduce praguri din ce în ce mai mari în derogările de la audit pentru [IMM-uri](#).
- Dorința ca IMM-urile și instituțiile financiare ale acestora să aibă o asigurare independentă pentru a crește nivelul de credibilitate al situațiilor lor financiare (chiar dacă un audit statutar nu este necesar).
- Cererea de servicii de asigurare la costuri reduse. (Caracterul limitat și necostisitor al unei misiuni de revizuire poate constitui o opțiune atractivă pentru IMM-uri în cazurile în care auditul nu este necesar.)
- Solicitarea unei revizuri în situația în care o componentă a unui grup nu este considerată semnificativă, însă echipa misiunii la nivelul grupului consideră că revizuirea este necesară conform [ISA 600](#), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 29 (ISA 600.29). Deși aceste misiuni de revizuire pot fi realizate de către echipa misiunii grupului, pot fi de asemenea contractate PMM-uri pentru realizarea acestor revizuri în calitate de auditor al componentei în baza ISA 600.

2.1-1 Domeniul de aplicare al ISRE 2400 (revizuit)

ISRE 2400 (revizuit) tratează:

- Responsabilitățile practicianului atunci când este contractat să efectueze o revizuire a situațiilor financiare istorice (iar practicianul nu este auditorul entității); și
- Forma și conținutul raportului practicianului cu privire la situațiile financiare.

De asemenea, ISRE 2400 (revizuit) se aplică, și se adaptează în funcție de necesități, și la revizuirea altor informații financiare istorice. Cu toate acestea, prezentul Ghid se axează pe revizuirea unui set complet de [situații financiare cu scop general](#).

ISRE 2400 (revizuit) *nu* tratează:

- Revizuri ale situațiilor financiare sau ale informațiilor financiare interimare ale entității, realizate de către un auditor independent. Cele din urmă sunt tratate în ISRE 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*.
- Alte misiuni de [asigurare limitată](#) decât cele de revizuire a informațiilor financiare istorice efectuate în conformitate cu [ISAE 3000](#) (revizuit), *Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*.

Pentru o privire de ansamblu asupra obiectivelor și contextului ISRE 2400 (revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*, a se vedea standardul în sine și [Prezentarea generală a IAASB](#).

2.1-2 Obiectivele misiunii

Punctul	Dispoziția
	Obiective
14	Conform prezentului ISRE, obiectivele practicianului într-o revizuire a situațiilor financiare constau în: (a) Obținerea unei asigurări limitate, în primul rând prin efectuarea de interviuri și proceduri analitice, cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, permițându-i astfel practicianului să exprime o concluzie privind măsura în care a luat cunoștință de aspecte care să îl determine să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil; și (b) Raportarea cu privire la situațiile financiare ca întreg și comunicarea, conform dispozițiilor prezentului ISRE.
15	În toate cazurile în care nu poate fi obținută asigurarea limitată și, în circumstanțele date, este insuficientă o concluzie cu rezerve în raportul practicianului, prezentul ISRE impune practicianului fie să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii în raportul emis cu privire la misiune, fie, după caz, să se retragă din misiune dacă retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile. (A se vedea punctele A8-A10, A115-A116)

O misiune de revizuire este o misiune de asigurare. [Cadrlul internațional pentru misiunile de asigurare](#) definește misiunea de asigurare în felul următor:

„... o misiune în care practicianul exprimă o concluzie cu scopul de a crește gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă...” (Volumul II. Punctul 7)

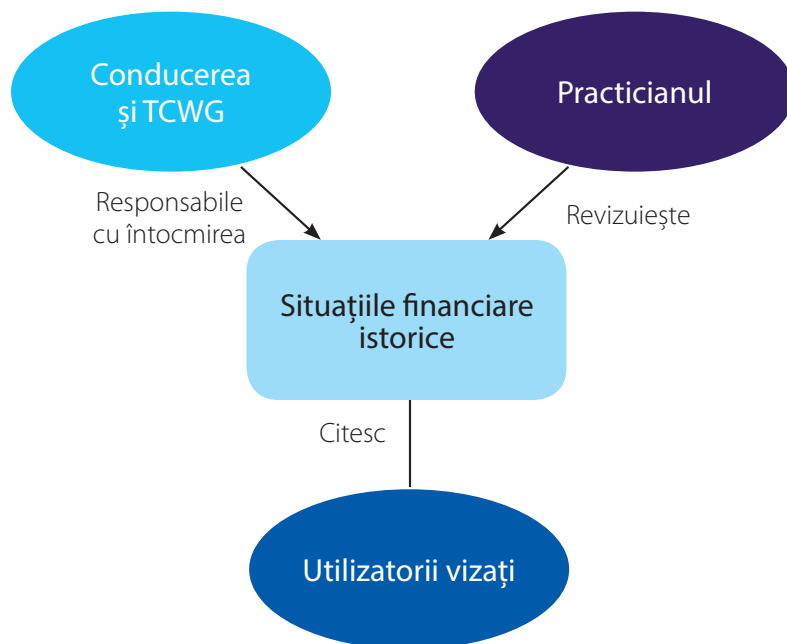
În *Cadrlul internațional pentru misiunile de asigurare* sunt descrise cele două tipuri de misiuni de asigurare pe care un practician le poate realiza, după cum este prezentat în figura următoare.

Figura 2.1-2A

Tipul misiunii	Cunoscută în general sub denumirea de	Descriere
Asigurare rezonabilă	Audit	O misiune care duce la exprimarea unei opinii în formă pozitivă cu privire la situațiile financiare. Prin asigurare rezonabilă se înțelege un nivel ridicat de asigurare dobândit atunci când auditorul a obținut suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de audit (adică riscul unei opinii neadecvate în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate semnificativ) la un nivel acceptabil de scăzut.
Asigurare limitată	Revizuire	O misiune care duce la exprimarea unei concluzii referitoare la situațiile financiare în care se menționează dacă practicianul a descoperit vreun aspect care să indice faptul că situațiile financiare nu sunt întocmite în conformitate cu AFRE . Practicianul conferă un nivel de asigurare limitată proporțional cu nivelul procedurilor practicianului având în vedere subiectul specific și celelalte circumstanțe relevante ale misiunii descrise în raportul de asigurare.

Într-o misiune de asigurare sunt implicate trei părți principale, așa cum se descrie în figura următoare.

Figura 2.1-2B



Partea	Descrierea rolului
Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta	Întocmirea situațiilor financiare (inclusiv prezentarea informațiilor) în conformitate cu AFRF (cum ar fi IFRS pentru IMM-uri) este responsabilitatea conducerii / persoanelor responsabile cu guvernanta . În anumite jurisdicții, practicianul poate asista conducerea la întocmirea situațiilor financiare, sub rezerva oricăror restricții de etică, însă acest lucru nu reduce responsabilitatea conducerii.
Practicianul	Practicianul desfășoară interviuri și efectuează proceduri pentru a stabili dacă situațiile financiare întocmite de către conducere sunt lipsite de denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Complexitatea procedurilor depinde de raționamentul practicianului și de măsura în care misiunea este un audit (s-a obținut o asigurare rezonabilă) sau o revizuire (s-a obținut o asigurare limitată). Dacă probele obținute nu îl determină pe practician să concluzioneze contrariul, acesta va întocmi un raport (care va fi atașat la situațiile financiare) în care declară: (a) În cazul unei misiuni de audit, faptul că situațiile financiare prezintă în mod corect (sau în mod fidel) ... în conformitate cu AFRF; sau (b) În cazul unei misiuni de revizuire, faptul că nu a descoperit nimic care să îl determine să considere că situațiile financiare nu prezintă corect, din toate punctele de vedere semnificative (sau nu redau o imagine fidelă), în conformitate cu AFRF.
Utilizatorii vizați ai situațiilor financiare	O misiune de asigurare, indiferent dacă este o revizuire sau un audit, ridică gradul de încredere al utilizatorilor vizați în ceea ce privește situațiile financiare. În general, acest nivel ridicat de încredere este legat de absența denaturărilor semnificative în situațiile financiare. Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea vor influența (individual sau cumulativ) deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare.

Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta

În entitățile de mici dimensiuni, adesea nu există nicio delimitare între rolul conducerii și [TCWG](#). Totuși, în anumite jurisdicții întocmirea situațiilor financiare este responsabilitatea legală a TCWG, iar în altele este responsabilitatea conducerii.

Aspect de avut în vedere

Indiferent a cui este responsabilitatea întocmirii situațiilor financiare, condițiile preliminare acceptării unei misiuni de revizuire (ISRE 2400.30) sunt similare celor ale unei misiuni de audit conform ISA 210, *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*, punctul 6 (ISA 210.6). De exemplu, în cazul în care cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare se consideră inacceptabil pentru un audit, acesta nu va fi acceptabil nici pentru o revizuire. Un alt exemplu ar fi cel potrivit căruia dacă un auditor decide că nu sunt îndeplinite condițiile preliminare pentru audit deoarece conducerea nu poate sau nu dorește să permită accesul la înregistrările contabile și la documentele pe care sunt bazate situațiile financiare, practicianul va concluziona că nici condițiile preliminare revizuirii nu sunt îndeplinite.

2.1-3 Compararea auditurilor, revizuirilor și compilărilor

Figura următoare rezumă comparația dintre o misiune de revizuire și misiunile de audit și de compilare.

Figura 2.1-3A

Misiune	Standarde	Asigurare	Eforturi aferente activității	Raport
Audit	ISA-uri	Rezonabilă	Evaluarea riscurilor și proceduri care răspund riscurilor identificate	Opinie pozitivă
Revizuire	ISRE 2400	Limitată	În principal interviuarea și analiza	Concluzia practicianului bazată pe constatările sale
Compilare	ISRS 4410	Nu există	Asistarea conducerii la întocmirea situațiilor financiare	Raport care specifică lipsa asigurării

Într-o misiune de revizuire, responsabilitățile practicianului (și raportul rezultat) diferă în mod semnificativ de cele aferente unui audit sau unei misiuni de compilare și de nivelul de încredere pe care se poate preconiza, în mod rezonabil, că utilizatorii îl vor obține din respectivul raport.

Având în vedere că misiunea de revizuire constă în principal în [interviuare](#) și [proceduri analitice](#), există un risc mai ridicat ca denaturările semnificative să nu fie detectate comparativ cu misiunea de audit.

2.1-4 Etapele implicate în realizarea unei misiuni de revizuire

Figura următoare detaliază etapele implicate în realizarea unei misiuni de revizuire și identifică unde este tratată fiecare etapă în cadrul prezentului Ghid.

Figura 2.1-4A

Etape-cheie implicate	Locul în care sunt tratate în Ghid
1. Determinarea acceptabilității misiunii și a relației cu clientul .	Capitolul 3 (Secțiunea 3.2)
2. Înțelegerea suficientă a entității pentru a putea identifica aspectele din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative, iar apoi elaborarea unor proceduri adecvate .	Capitolul 4 (Secțiunile 4.3 și 4.4)
3. Interviurea conducerii și a altor persoane din cadrul entității care sunt implicate în chestiuni financiare și contabile. Acest lucru implică utilizarea abilităților de asigurare ale practicianului pentru a pregăti și adresa întrebări importante bazate pe înțelegerea entității și întrebări complementare bazate pe răspunsurile primite.	Capitolul 5 (Secțiunea 5.1)
4. Aplicarea procedurilor analitice .	Capitolul 5 (Secțiunea 5.1)
5. Elaborarea și parcurgerea oricăror proceduri suplimentare necesare pentru a confirma sau infirma orice aspect care ajunge în atenția practicianului și care poate cauza denaturări semnificative în situațiile financiare.	Capitolul 5 (Secțiunea 5.1)
6. Evaluarea suficienței și gradului de adecvare ale probelor obținute.	Capitolul 5 (Secțiunea 5.2)
7. Formularea unei concluzii și emiterea unui raport cu privire la situațiile financiare.	Capitolul 6

Aspect de avut în vedere

Există o diferență fundamentală între obiectivul realizării unui audit și cel al realizării unei revizui. Obiectivul unui audit este de a obține o asigurare rezonabilă pentru susținerea unei opinii pozitive cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate corect (sau oferă o imagine fidelă), pe când raportul unei misiuni de revizuire se limitează la o concluzie privind măsura în care practicianul a descoperit informații care să indice că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ.

Deși unele interviuri și proceduri realizate în cadrul unei revizui pot fi asemănătoare cu procedurile din cadrul unui audit, acestea nu transformă misiunea respectivă într-un audit. Termenele misiunii (asupra cărora s-a convenit cu clientul) determină natura misiunii.

2.1-5 Alte diferențe între misiuni

Următoarea schemă prezintă unele dintre cele mai semnificative diferențe dintre audituri, revizui și compilări.

Figura 2.1-5A

	Audituri	Revizui	Compilări
Este necesară independența?	Da	Da	Nu ¹
Calculul privind pragul de semnificație?	Situațiile financiare ca întreg Pragul de semnificație funcțional	Situațiile financiare ca întreg	Situațiile financiare ca întreg în scopul compilării informațiilor oferite
Este necesară revizuirea de control de calitate a misiunii?	Pentru entitățile listate și conform specificațiilor din politica firmei	Conform specificațiilor din politica firmei	Conform specificațiilor din politica firmei
Înțelegerea entității?	Suficientă pentru a identifica și evalua riscul de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor	Suficientă pentru a identifica aspectele din cadrul situațiilor financiare care ar putea fi denaturate în mod semnificativ	Suficientă pentru a compila informațiile furnizate
Elaborarea procedurilor?	Planificarea și desfășurarea unui număr suficient de proceduri pentru a reduce riscul de denaturări semnificative în situațiile financiare la un nivel adecvat de scăzut	Tratarea tuturor elementelor semnificative din situațiile financiare, inclusiv prezentarea informațiilor Axarea pe aspectele din cadrul situațiilor financiare care ar putea conține denaturări semnificative	Suficientă pentru a compila informațiile furnizate
Procedurile necesare?	Evaluarea riscurilor Testarea controalelor ² Analitice De fond	Interviurile și analiza Proceduri suplimentare considerate necesare în circumstanțele date	Niciuna specificată
Obținerea probelor pentru asigurare?	Suficiente și adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile privind situațiile financiare	Suficiente probe adecvate pe care să se bazeze concluzia privind situațiile financiare ca întreg	Niciuna specificată
Denaturări necorectate?	Cumularea și evaluarea acestora și solicitarea corectării din partea conducerii	Evaluarea acestora și solicitarea corectării din partea conducerii	Corectarea acestora ca parte a compilării informațiilor financiare

¹ Cu excepția situației în care normele de conduită naționale conțin prevederi diferite. În plus, practicianul trebuie totuși să își desfășoare activitatea în mod obiectiv.

² Este necesară doar în cazurile în care procedura de evaluare a riscurilor include prezumția conform căreia controalele operează eficient sau în care procedurile de fond singure nu pot furniza suficiente probe de audit adecvate.

2.2-1 Utilizări

Unele dintre posibilele utilizări ale unei misiuni de revizuire sunt prezentate în figura următoare.

Figura 2.2-1A

O misiune de revizuire poate fi utilizată pentru a:
Susține o propunere de finanțare prezentată potențialilor investitori și instituțiilor financiare sau o cerere pentru o subvenție guvernamentală.
Confirma necesitatea ca partenerii să investească în entitate capital suplimentar.
Oferi utilizatorilor, de exemplu, acționarilor, un anumit grad de asigurare privind situațiile financiare anuale în cazurile în care auditul nu mai este obligatoriu.
Ajuta conducerea să înțeleagă și să ia măsurile necesare pentru a îndeplini dispozițiile în continuă schimbare aferente raportării de afaceri și raportării reglementate.
Ajuta la pregătirea funcției financiare a unei companii aflate în dezvoltare pentru a realiza tranziția către auditul obligatoriu.
Obține o asigurare limitată cu privire la situațiile financiare ale filialelor de mici dimensiuni care fac parte dintr-un audit al grupului.
Susține revizuirile interne ale afacerii realizate de către conducere, reprezentând un nivel suplimentar de control.

2.2-2 Beneficii

Figura 2.2-2A

Beneficiu	Descriere
Mai puțin costisitoare decât un audit	Când gradul de încredere necesar în situațiile financiare ale unei entități este sub nivelul unui audit, entitatea poate economisi timp și resurse financiare optând pentru o misiune de asigurare limitată, care în general presupune mai puțin efort. De exemplu, o entitate (în cazul în care auditul nu este necesar) poate cere un împrumut din partea unei instituții financiare în baza profitabilității și a activelor sale (precum stocurile sau creanțele). Dacă entitatea oferă instituției informații lunare cu privire la rezultatele sale din exploatare și la securitatea sa, un raport de asigurare limitată privind situațiile sale financiare poate fi acceptabil. Acest lucru ar ajuta entitatea să evite costurile aferente unui audit și ar oferi totuși instituției o asigurare limitată privind situațiile financiare anuale. Având un cost mai mic decât cel al unui audit, misiunea de revizuire poate oferi cititorilor o asigurare limitată, care poate fi foarte utilă la vânzarea afacerii, căutarea de noi investitori sau realizarea unei propuneri pentru un împrumut bancar.
Misiune flexibilă și cu un scop precis	O revizuire se bazează pe interviuare și pe proceduri analitice, permițând practicianului să conteze pe raționamentul său profesional și pe experiență. Astfel, practicianul poate să își concentreze timpul și atenția în funcție de complexitatea situațiilor financiare și de natura afacerii.

2.2-3 Aplicabilitatea pentru utilizatorii situațiilor financiare

Figura 2.2-3A

Utilizatorii situațiilor financiare	Misiunea adecvată
Părțile interesate ale unei entități cotate (adică publice) sau ale unei entități cu răspundere publică semnificativă (adică o entitate de interes public).	Un audit.
Entitatea plănuiește să se dezvolte și să atragă noi părți interesate și finanțatori.	Un audit sau o revizuire, în funcție de viteza cu care se dezvoltă și de rapiditatea cu care va atinge pragul de obligativitate pentru audit.
Terții care sunt membri sau părți interesate ai/ale unei entități scutite de audit obligatoriu.	Un audit sau o revizuire, în funcție de nevoile de asigurare ale părților interesate.
O instituție financiară care împrumută bani unei entități scutite de audit obligatoriu.	O misiune de revizuire poate fi suficientă.
Membrii familiei și câțiva prieteni apropiați dintr-o entitate scutită de audit obligatoriu.	O misiune de revizuire poate fi suficientă.
Doar membrii conducerii și pentru documentele depuse la organismele de reglementare (de exemplu, declarații fiscale).	O compilare sau o revizuire, în funcție de necesitatea unei forme de asigurare.

Aspect de avut în vedere

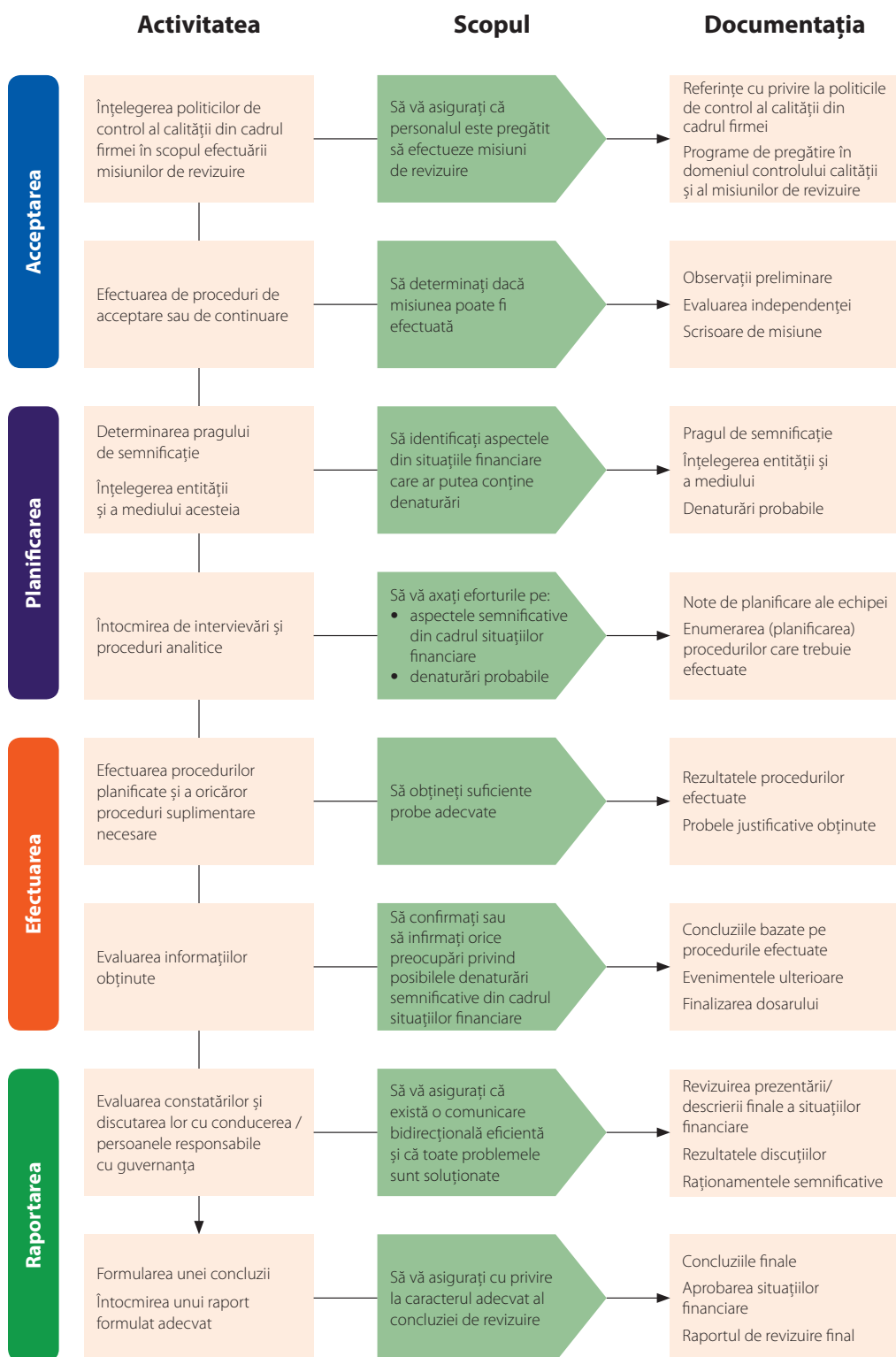
Conceptul de misiune de revizuire ar putea fi nou atât pentru firmă, cât și pentru clienții acesteia, deci ar putea fi util să:

- Se organizeze sesiuni de informare pentru parteneri și personal privind natura unei misiuni de revizuire și situațiile în care se poate utiliza;
- Se asigure că personalul implicat în realizarea misiunilor de revizuire beneficiază de instruire profesională adecvată;
- Se elaboreze o broșură simplă pentru clienți și potențialii utilizatori ai raportului unei misiuni de revizuire, de exemplu, băncile, privind beneficiile unei misiuni de revizuire și în ce anume constă aceasta; și
- Se identifice clienții care ar beneficia de pe urma unei misiuni de revizuire și apoi să se pregătească o întâlnire de discuții privind beneficiile unei astfel de misiuni și ce presupune aceasta, inclusiv natura mai puțin intruzivă a misiunilor de revizuire și economia de timp pentru client.

2.3-1 Cele patru elemente

Figura următoare prezintă cele patru elemente majore ale unei misiuni de revizuire. Următoarele capitole din prezentul Ghid tratează fiecare dintre aceste elemente mai detaliat.

Figura 2.3-1A



2.3-2 Raportul practicianului

Formularea standard a raportului practicianului rezultat din revizuirea situațiilor financiare istorice întocmite în conformitate cu un AFRF (cum ar fi [IFRS](#) pentru IMM-uri) este evidențiată în figura următoare.

Figura 2.3-2A

RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Raport cu privire la situațiile financiare

Am revizuit situațiile financiare anexate ale Companiei ABC (care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20XX, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată), precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Responsabilitatea practicianului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. Am desfășurat revizuirea noastră în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. ISRE 2400 (revizuit) ne impune să concluzionăm dacă am luat cunoștință de vreun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare (ca întreg) nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil. Acest standard ne impune, de asemenea, să ne conformăm cu [dispozițiile de etică relevante](#).

O revizuire a situațiilor financiare în conformitate cu ISRE 2400 (revizuit) este o misiune de asigurare limitată. Practicianul efectuează proceduri (constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, și în aplicarea de proceduri analitice) și evaluează probele obținute.

Procedurile efectuate în cadrul unei revizuii sunt substanțial mai puține decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare.

Concluzie

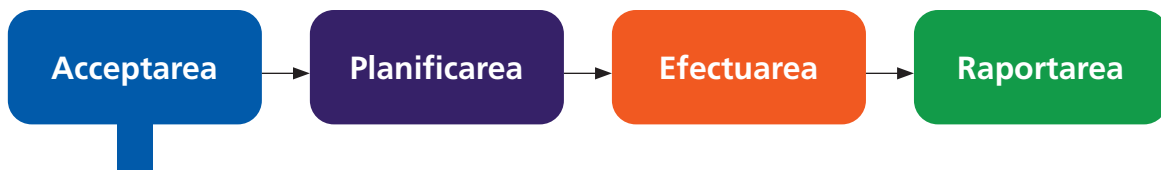
Pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că aceste situații financiare nu prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, *[sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la]* poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 20XX și (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii.

2.3-3 Data intrării în vigoare

Data intrării în vigoare a ISRE 2400 (revizuit) este pentru revizuirile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 31 decembrie 2013 sau ulterior acestei date.

3

ACCEPTAREA



CONȚINUTUL CAPITOLULUI

- Cerințele fundamentale care trebuie îndeplinite înainte de acceptarea sau continuarea unei misiuni de revizuire.

3.1 Este firma pregătită? 2400.18-28	3.2 Poate fi misiunea acceptată sau continuată? 2400.29	3.3 Convenirea asupra termenelor misiunii 2400.30-41
3.1-1 Înțelegerea ISRE 2400 (revizuit) 3.1-2 Standarde de etică 3.1-3 Scepticismul profesional 3.1-4 Raționamentul profesional 3.1-5 Competența 3.1-6 Controlul calității	3.2-1 Scopul rațional 3.2-2 Gradul de adecvare al misiunii 3.2-3 Independența 3.2-4 Limitările ariei de acoperire 3.2-5 Îndoeli privind integritatea conducerii	3.3-1 Condițiile preliminare ale misiunii 3.3-2 Termenele nesatisfăcătoare ale misiunii 3.3-3 Convenirea asupra termenelor misiunii

Efecte

Firma a dobândit competențele necesare și a creat și implementat un sistem de control al calității.

ÎNAINTE de începerea activității, firma a obținut o scrisoare de misiune semnată sau un acord scris adecvat.

3.1 ESTE FIRMA PREGĂTITĂ?

Înainte ca o firmă să poată accepta și efectua o misiune de revizuire, aceasta trebuie să trateze chestiunile enumerate în continuare.

3.1-1 Înțelegerea ISRE 2400 (revizuit)

Punctul	Dispoziția
	Desfășurarea unei misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE
18	Practicianul trebuie să cunoască întregul text al prezentului ISRE, inclusiv materialele privind aplicarea sa și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii obiectivelor acestuia și a aplicării dispozițiilor sale în mod adecvat. (A se vedea punctul A14)
	Conformitatea cu dispozițiile relevante
19	Practicianul trebuie să se conformeze cu fiecare dispoziție din prezentul ISRE, cu excepția cazului în care o dispoziție nu este relevantă pentru misiunea de revizuire. O dispoziție este relevantă pentru misiunea de revizuire atunci când circumstanțele abordate de acea dispoziție există.
20	Practicianul nu trebuie să declare conformitatea cu prezentul ISRE în raportul său decât dacă s-a conformat cu toate dispozițiile prezentului ISRE care sunt relevante pentru misiunea de revizuire.

Primul pas în realizarea unei misiuni de revizuire este asigurarea faptului că fiecare membru al echipei misiunii înțelege suficient de bine standardul și dispozițiile sale. Această înțelegere poate fi suplimentată prin îndrumările practice incluse în prezentul Ghid și prin programe de pregătire adecvate.

Aspect de avut în vedere

Practicianul trebuie să acorde timp înțelegerii (citirii) standardului în întregime, nu doar a dispozițiilor principale. Standardul include obiective, definiții, materiale privind aplicarea și alte materiale explicative. Practicianul trebuie de asemenea să se asigure că și ceilalți membri ai echipei misiunii înțeleg suficient de bine standardul. Trebuie avut în vedere faptul că [ISQC 1.57](#) impune firmelor să stabilească politici și proceduri privind crearea a documentației adecvate pentru a oferi probe ale funcționării fiecărui element din cadrul sistemului lor de control al calității. Este indicat ca pașii necesari dobândirii/actualizării acestei înțelegeri ca parte din procedurile de control al calității ale firmei să fie documentați; cu toate acestea, acești pași nu trebuie documentați în fiecare dosar de misiune.

Verificați dacă legislația sau reglementările locale prevalează în fața dispozițiilor standardului. Dacă da, analizați în ce măsură o misiune de revizuire desfășurată conform standardelor locale ar fi într-adevăr conformă cu acest standard. De exemplu, dacă formularea prescrisă la nivel local pentru raportul unei misiuni de revizuire diferă în mod semnificativ de formularea impusă de acest standard, misiunea nu se consideră a fi în conformitate cu standardul.

3.1-2 Standarde de etică

Punctul	Dispoziția
	Dispoziții de etică
21	Practicianul trebuie să se conformeze cu dispozițiile de etică relevante, inclusiv cu cele referitoare la independență. (A se vedea punctele A15-A16)

Dispozițiile de etică relevante sunt cele sub incidența cărora intră echipa misiunii atunci când efectuează misiuni de revizuire. În mod normal, aceste dispoziții cuprind Părțile A și B ale [Codului IESBA](#), împreună cu dispozițiile naționale care sunt mai restrictive.

Pentru mai multe informații, vă rugăm să consultați [Manualul privind Codul etic pentru profesioniștii contabili din 2013](#) al IESBA și [Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe din 2013](#) al IAASB.

Pentru a se asigura că firma și personalul său se conformează întotdeauna dispozițiilor de etică, firma va trebui să creeze și să implementeze politici și proceduri care pot fi incluse în manualul său de control al calității sau într-un document echivalent.

Aspect de avut în vedere

Unele jurisdicții pot avea dispoziții și îndrumări diferite de cele incluse în Codul IESBA. Practicienii din jurisdicțiile respective trebuie să fie la curent cu aceste diferențe și să se conformeze dispozițiilor și îndrumărilor celor mai stricte (dar nu și celor mai puțin stricte) ale *Manualului privind Codul etic pentru profesioniștii contabili din 2013*, cu excepția situațiilor în care acest lucru este interzis de legislație sau reglementări.

3.1-3 Scepticismul profesional

Punctul	Dispoziția
	Scepticismul profesional și raționamentul profesional
22	Practicianul trebuie să planifice și să efectueze misiunea cu scepticism profesional, recunoscând faptul că pot exista circumstanțe care pot determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. (A se vedea punctele A17-A20)

Scepticismul profesional este o atitudine mentală care amplifică abilitatea practicianului de a identifica și a reacționa la condiții care indică posibilitatea existenței unor denaturări. Pentru mai multe informații, vă rugăm să consultați documentul [Întrebări & răspunsuri ale personalului – Scepticismul profesional în auditul situațiilor financiare](#) al IAASB.

Elementele principale ale scepticismului profesional sunt sintetizate în figura următoare.

Figura 3.1-3A

Scepticismul profesional

O ATITUDINE esențială pentru a amplifica abilitatea de a:			
Identifica/răspunde la condițiile care indică posibilitatea existenței unor denaturări	Evalua critic informațiile și probele obținute	Rămâne vigilent pentru a putea descoperi probe care: - sunt contradictorii; sau - ridică întrebări privind credibilitatea declarațiilor conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernanța	Ajunge la concluzii corecte

Următoarele exemple ilustrează situații în care aplicarea scepticismului profesional ar fi putut conduce la descoperirea unor denaturări în situațiile financiare. Concluzia este că în momentul în care practicianul identifică o situație neobișnuită sau suspectă, acesta trebuie să desfășoare interviuri suplimentare și să evalueze răspunsurile primite în contextul cunoștințelor sale despre entitate și mediul acesteia. Într-adevăr, dacă practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ, este necesară efectuarea unor activități suplimentare. Nu este suficient să accepte pur și simplu promisiunile conducerii.

Exemple de situații în care scepticismul profesional ar fi generat mai multe întrebări/proceduri

1. Identificarea condițiilor care indică posibilitatea existenței unor denaturări / reacția la acestea

Economia se află în recesiune. Rata șomajului este foarte ridicată, iar veniturile din vânzări ale majorității entităților care desfășoară afaceri cu îmbrăcăminte înregistrează o scădere semnificativă. În timpul misiunii de revizuire, Kamal a cercetat situația pe internet timp de 10 minute și a descoperit că vânzările de îmbrăcăminte sunt foarte scăzute în țara lui. El a întrebat conducerea despre creșterea vânzărilor din perioada respectivă și i s-a spus că se datorează în întregime echipei excelente de vânzări din cadrul entității.

La prima vedere, explicația părea credibilă, iar Kamal a acceptat-o. Însă atunci când o excepție de la situația generală este semnificativă, ar fi utile câteva explicații suplimentare. Kamal ar fi trebuit să dea dovadă de scepticism profesional și să nu accepte pur și simplu explicația conducerii fără interviewări suplimentare. Ar fi putut să adreseze întrebări suplimentare conducerii sau departamentului de vânzări pentru a afla exact cum a reușit echipa de vânzări a entității să aibă o performanță contrară tendințelor industriei.

Alte proceduri de revizuire analitice care ar fi putut fi efectuate includ revizuirea vânzărilor lunare sau a modificărilor din soldul conturilor de creanțe și interviewări despre clienții noi.

2. Evaluarea critică a informațiilor obținute

În cadrul procedurilor misiunii de revizuire, Fatima a întrebat directorul general de ce a existat în anul respectiv o creștere atât de mare în ceea ce privește estimarea uzurii morale a stocurilor. Directorul i-a răspuns că, în ciuda creșterii globale a vânzărilor din anul precedent, a rămas cu un stoc mare de anumite piese electronice, care vor fi greu de vândut în anul curent.

Știind că electronicele se uzează moral foarte repede, Fatima a acceptat această explicație și a trecut la următoarea întrebare. Fatima nu a reușit să facă însă legătura între acest răspuns și comentariul anterior al unui contabil conform căruia proprietarul întreprinderii era de părere că este suprainpozitat și dorea să ia măsuri pentru a împiedica acest lucru. Dacă Fatima ar fi efectuat interviewări suplimentare, de exemplu, cu privire la rezultatul efectiv al estimărilor privind uzura morală a stocurilor din anul precedent, ar fi realizat că practic niciunul dintre proviziunile din perioada anterioară nu era de fapt necesar. În plus, ca răspuns la interviewările suplimentare, directorul de vânzări i-ar fi putut spune că piesele respective se vindeau, de fapt, foarte bine, acesta fiind motivul principal pentru care existau stocuri atât de mari la finalul anului.

3. Păstrarea vigilenței

Emma a întrebat contabilul despre modificările în imobilizările corporale ale entității de pe parcursul anului. I s-a oferit o listă a adăugirilor și cedărilor de pe parcursul anului și facturile aferente. Analizând rapid facturile, ea a observat că un computer și o imprimantă fuseseră livrate direct la adresa proprietarului, și nu la sediul firmei. A întrebat de ce și i s-a răspuns că a fost o simplă greșeală a furnizorului. Deoarece suma de bani implicată era relativ mică, Emma nu a continuat ancheta.

Însă dacă Emma ar fi adresat mai multe întrebări și ar fi analizat mai multe facturi, ar fi descoperit o serie de cheltuieli personale care au fost incluse de către conducere în registrele contabile drept cheltuieli profesionale (ca parte a unei scheme de evaziune fiscală).

4. Formularea concluziilor adecvate

Julian a fost rugat să realizeze un interviu pentru a afla dacă procedurile de delimitare în timp a vânzărilor de la finalul anului au fost realizate în mod adecvat. Totul părea a fi asemănător cu anii precedenți, până în momentul în care a surprins un contabil glumind cu un coleg despre o serie de facturi pe care fusese rugat să le înregistreze chiar înainte de finalul anului. Julian a decis să afle mai multe detalii de la contabilul respectiv. Contabilul i-a răspuns că nu a avut loc nimic ieșit din comun și i-a permis să analizeze facturile pentru a se convinge. Julian nu a dorit să creeze probleme din cauza unui comentariu pe care l-a auzit și a concluzionat că procedurile de delimitare în timp au fost adecvate și că nu exista nicio denaturare semnificativă.

Însă Julian nu știa faptul că proprietarul plănuia să extindă compania, motiv pentru care avea nevoie de un nou împrumut bancar. Pentru a-și mări șansele de a primi împrumutul, proprietarul i-a solicitat contabilului să se asigure că situațiile financiare arătau rezultate bune. Contabilul a decis să înregistreze o serie de vânzări către părți afiliate în perioada curentă, vânzări care avuseseră loc de fapt în perioada următoare, crescând astfel cifra vânzărilor.

Dacă Julian ar fi considerat că situațiile financiare ar fi putut conține denaturări semnificative din cauza acestor facturi suplimentare, ar fi fost necesare câteva proceduri suplimentare. Julian ar fi putut intervieva conducerea despre soldurile conturilor de creanțe de la finalul anului, care aveau o valoare mai mare decât cea normală, și ar fi putut revizui evidențele privind livrările pentru facturile înregistrate chiar înainte de finalul anului pentru a determina data exactă a livrării bunurilor.

Punctul	Dispoziția
23	Practicianul trebuie să exercite raționamentul profesional în desfășurarea unei misiuni de revizuire. (A se vedea punctele A21-A25)

Raționamentul profesional presupune aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante (în contextul dat de standardele de asigurare, contabilitate și etică) pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate în circumstanțele date.

Raționamentul profesional impune practicienilor aplicarea pregătirii, cunoștințelor și experienței asupra faptelor și circumstanțelor cunoscute din cadrul misiunii respective. Dacă este necesar, consultarea corespunzătoare cu alte persoane va ajuta la realizarea unor raționamente rezonabile.

Figura 3.1-4A

Exemple de utilizare a raționamentului profesional	Determinarea pragului de semnificație pentru misiune.
	Determinarea aspectelor din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative.
	Determinarea etapelor din cadrul misiunii în care raționamentul profesional al unui practician experimentat ar fi esențial și a celor la care pot lucra membrii mai puțin experimentați din echipa misiunii cu supravegherea adecvată.
	Utilizarea experiențelor din trecut (în realizarea misiunilor de asigurare) și a înțelegerii entității pentru a stabili ce interviuri și ce proceduri analitice trebuie desfășurate.
	Evaluarea informațiilor obținute în urma interviurilor și a suficienței probelor acumulate.
	Utilizarea experienței profesionale pentru a determina activitatea suplimentară necesară atunci când informațiile primite sunt neașteptate și îl fac pe practician să considere că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative.
	Determinarea gradului de adecvare a modului în care AFRF a fost aplicat de către entitate și a naturii prezentărilor de informații din situațiile financiare.
	Utilizarea experienței profesionale pentru a determina concluzii adecvate pentru misiunea respectivă pe baza informațiilor obținute.

Utilizarea raționamentului profesional trebuie de asemenea să fie documentată. Documentarea trebuie să fie suficientă pentru a permite unui practician experimentat care nu a fost implicat anterior în acea misiune să înțeleagă raționamentele semnificative realizate pentru a ajunge la concluziile respective.

3.1-5 Competența

Punctul	Dispoziția
	Controlul calității la nivelul misiunii
24	Partenerul de misiune trebuie să aibă competențe în domeniul aptitudinilor și tehnicilor de asigurare, precum și competențe de raportare financiară adecvate în circumstanțele misiunii. (A se vedea punctul A26)

O misiune de revizuire poate fi acceptată doar de un (sau alocată de către firmă unui) partener de misiune care are competențele profesionale necesare pentru a desfășura activitățile aferente misiunii. Aceste competențe profesionale pot să fi fost deja dobândite în urma altor misiuni de asigurare, a îndrumării din partea membrilor personalului cu mai multă experiență sau a muncii alături de alți practicieni care sunt deja competenți. În caz contrar, competențele necesare trebuie dobândite prin participarea la cursuri de formare adecvate, prin lecturarea de materiale relevante (inclusiv ISRE 2400 (revizuit) suplimentar față de prezentul Ghid) și prin promovarea examinărilor profesionale necesare.

ISRE 2400 (revizuit) tratează competențele importante pe care practicianul trebuie să le dețină, inclusiv aptitudinile și tehnicile de asigurare și competențele de raportare financiară.

Competențele necesare sunt descrise în figura următoare.

Figura 3.1-5A

Competențele necesare
Cum putem da dovadă de scepticism profesional și raționament profesional atunci când: - Planificăm și realizăm o misiune de asigurare; și - Obținem și evaluăm probele.
Înțelegerea sistemelor de informații și a rolului și limitărilor controlului intern.
Corelarea pragului de semnificație și a riscurilor misiunii cu natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor din cadrul revizuirii.
Aplicarea procedurilor, după caz, în cadrul misiunii de revizuire. Acest lucru presupune utilizarea altor tipuri de proceduri în afara interviurilor și procedurilor analitice (precum inspecția, recalcularea, reefectuarea, observația și confirmarea).
Stabilirea unor practici de documentare sistematice.
Aplicarea aptitudinilor și practicilor relevante pentru redactarea rapoartelor misiunii de asigurare.

Aspect de avut în vedere

Dat fiind faptul că o misiune de revizuire se bazează în mare parte pe interviuare și analiză, este important ca personalul desemnat să înțeleagă corect relațiile dintre diversele părți ale situațiilor financiare (precum impactul asupra fluxurilor de trezorerie și a veniturilor în cazul în care există scăderi semnificative în rulajul stocurilor) și cum să pregătească și să desfășoare interviuri adecvate ale conducerii companiei.

Raportarea financiară

Este necesar ca practicianul să aibă competențe în domeniul raportării financiare pentru a cunoaște dispozițiile AFRF (precum IFRS pentru IMM-uri sau alt cadru aplicabil specific țării respective) suficient de detaliat pentru a putea identifica aspectele din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative și pentru a putea crea proceduri adecvate spre a le trata.

3.1-6 Controlul calității

Punctul	Dispoziția
	Relația cu ISQC 1
4	Sistemele, politicile și procedurile de control al calității sunt responsabilitatea firmei. ISQC 1 se aplică firmelor de profesioniști contabili din perspectiva misiunilor unei firme de a revizui situațiile financiare. Prevederile ISRE 2400 (revizuit) în ceea ce privește controlul calității la nivelul misiunilor de revizuire individuale pleacă de la premisa că firma face obiectul dispozițiilor ISQC 1 sau al unor dispoziții care sunt cel puțin la fel de riguroase. (A se vedea punctele A3-A5)
25	Partenerul de misiune își va asuma răspunderea pentru: (A se vedea punctele A27-A30) - Calitatea generală a fiecărei misiuni de revizuire care i-a fost desemnată; - Coordonarea, supravegherea, planificarea și efectuarea misiunii de revizuire în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile; (A se vedea punctul A31) - Caracterul adecvat al raportului practicianului în circumstanțele date; și

Punctul	Dispoziția
25 (continuare)	(d) Efectuarea misiunii în conformitate cu politicile de control al calității din cadrul firmei, inclusiv: (i) Să fie convins că au fost urmate procedurile adecvate de acceptare și continuare ale relațiilor cu clientul și ale misiunilor și că au fost formulate concluziile adecvate, inclusiv să analizeze dacă există informații care l-ar putea determina pe partenerul de misiune să concluzioneze că există o lipsă de integritate la nivelul conducerii; (A se vedea punctele A32-A33) (ii) Să fie convins că echipa misiunii deține, în mod colectiv, competențele și capacitățile adecvate, inclusiv competențe și tehnici de asigurare și experiență în raportarea financiară, pentru: a. A efectua misiunea de revizuire în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile; și b. A permite emiterea unui raport adecvat circumstanțelor date; și (iii) Asumarea responsabilității pentru menținerea documentației adecvate a misiunii.
<i>Considerente relevante în urma acceptării misiunii</i>	
26	Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut determina firma să refuze misiunea în cazul în care acele informații ar fi fost disponibile anterior, partenerul de misiune trebuie să comunice firmei cu promptitudine acele informații, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate.
<i>Conformitatea cu dispozițiile de etică relevante</i>	
27	Pe parcursul misiunii, partenerul de misiune trebuie să-și păstreze vigilența, prin observare și prin realizarea de interviuri în funcție de necesitate, în ceea ce privește probele care reflectă neconformitatea membrilor echipei misiunii cu dispozițiile de etică relevante. Dacă prin sistemul de control al calității din cadrul firmei sau printr-un alt mijloc ajung în atenția partenerului de misiune aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu s-au conformat cu dispozițiile de etică relevante, partenerul de misiune, după consultarea cu alte persoane din cadrul firmei, trebuie să determine măsurile corespunzătoare care vor fi adoptate.
<i>Monitorizarea</i>	
28	Un sistem eficient de control al calității la nivelul firmei include un proces de monitorizare proiectat pentru a-i furniza firmei o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile sale referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează eficient. Partenerul de misiune trebuie să ia în considerare rezultatele procesului de monitorizare al firmei așa cum sunt evidențiate în cele mai recente informații diseminate de firmă și, după caz, de alte firme din rețea și măsura în care deficiențele observate în cadrul acelor informații pot afecta misiunea de revizuire.

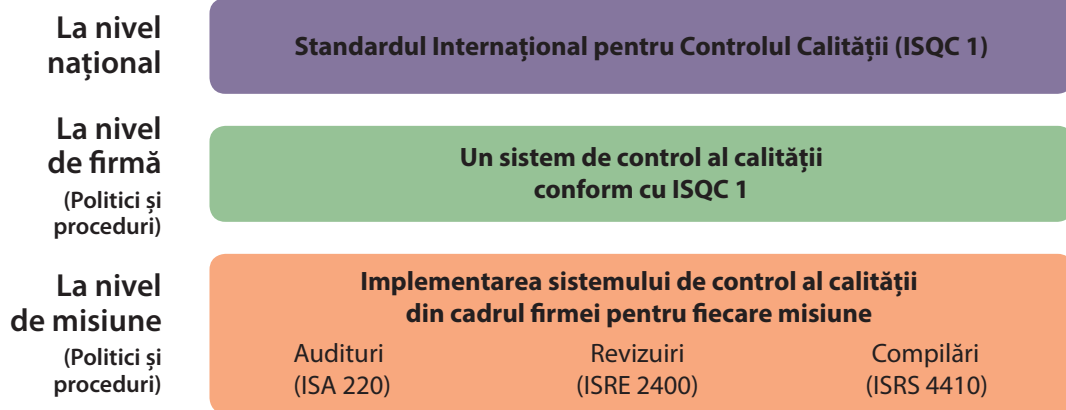
Aplicabilitatea ISQC 1

Potrivit ISQC 1, firma are obligația de a institui și menține un sistem de control al calității care să îi ofere o asigurare rezonabilă că:

- Firma și personalul său se conformează cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile; și
- Rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.

Dacă firma face deja obiectul ISQC 1 în legătură cu alte misiuni de revizuire și servicii conexe, dispoziția privind respectarea acestui standard trebuie să fi fost deja îndeplinită. În caz contrar, firma va trebui să elaboreze și să implementeze politici și proceduri care vor atinge obiectivele unui sistem de control al calității și apoi să monitorizeze în mod regulat conformitatea cu aceste politici.

Figura următoare prezintă ISQC 1 drept fundamentul pe care firma își dezvoltă sistemul de control al calității la nivelul întregii firme. ISRE 2400 (revizuit) prezintă standardele unei misiuni de revizuire. În această figură este rezumată și relația dintre politicile și procedurile de la nivelul firmei și al misiunii.

**Aspect de avut în vedere***Documentația*

Tratați modul în care conformitatea cu politicile și procedurile firmei va fi documentată. Documentația poate cuprinde probe obținute în urma evaluărilor independenței în fiecare misiune și detalii cu privire la chestiunile de etică ce au presupus luarea unei decizii, precum măsurile de protecție luate pentru a trata o amenințare la adresa independenței.

Resurse

IFAC și [IAASB](#) au elaborat o serie de resurse utile, precum:

- [Ghidul de control al calității pentru practicile mici și mijlocii](#), Ediția a treia;
- [Întrebări & răspunsuri ale personalului – Aplicarea ISQC 1 proporțional cu natura și dimensiunea unei firme](#); și
- [Întrebări & răspunsuri ale personalului – Scepticismul profesional în auditul situațiilor financiare](#).

3.2 POATE FI MISIUNEA ACCEPTATĂ SAU CONTINUATĂ?

Înainte ca o anumită misiune de revizuire să poată fi acceptată sau continuată, există o serie de chestiuni care trebuie tratate. Informațiile obținute în urma acestor proceduri preliminare pot fi de asemenea utile pentru desfășurarea altor activități importante în etapele ulterioare ale misiunii. Vă rugăm să consultați [Anexa B](#) pentru un exemplu de listă de verificare pentru acceptarea/continuarea relațiilor cu clienții.

Punctul	Dispoziția
	Factori care afectează acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de revizuire
29	Cu excepția cazului în care acceptarea este impusă prin legi sau reglementări, practicianul nu trebuie să accepte o misiune de revizuire dacă: (A se vedea punctele A34-A35) (a) Practicianul nu este convins: (i) Că există un scop rațional pentru acea misiune; sau (A se vedea punctul A36) (ii) Că o misiune de revizuire ar fi adecvată circumstanțelor; (A se vedea punctul A37) (b) Practicianul are motive să creadă că nu vor fi respectate dispozițiile de etică relevante, inclusiv cele referitoare la independență; (c) Înțelegerea sa preliminară cu privire la circumstanțele misiunii indică faptul că este probabil ca informațiile necesare pentru efectuarea misiunii de revizuire să nu fie disponibile sau să nu fie de încredere; (A se vedea punctul A38) (d) Practicianul are motive să se îndoiască de integritatea conducerii într-o asemenea măsură încât este probabil să fie afectată desfășurarea corespunzătoare a revizuirii; sau (A se vedea punctul A37 litera (b)) (e) Conducerea sau persoanele responsabile cu governanța impune (impun) o limitare a ariei de acoperire a activității practicianului în ceea ce privește misiunea de revizuire propusă, de așa natură încât îl determină pe acesta să considere că limitarea va avea ca rezultat imposibilitatea exprimării unei concluzii cu privire la situațiile financiare.

3.2-1 Scop rațional

Orice misiune de asigurare, inclusiv solicitarea de către un client a unei misiuni de revizuire, trebuie să aibă întotdeauna un scop rațional (logic).

O misiune de revizuire este solicitată în general pentru a crește gradul de încredere al utilizatorilor vizati în situațiile financiare. Situațiile în care se consideră că există un scop rațional includ următoarele:

- O bancă solicită raportul unei misiuni de revizuire în legătură cu un împrumut solicitat de către entitate;
- O agenție guvernamentală solicită raportul unei misiuni de revizuire în legătură cu finanțarea acordată; sau
- Entitatea are părți interesate externe (investitori, membri sau susținători) în fața cărora răspunde.

Dacă însă nu există niciun scop rațional evident, misiunea trebuie refuzată. În figura următoare sunt prezentate exemple de situații în care nu există niciun scop rațional.

Figura 3.2-1A

NU există niciun scop rațional	Firma suspectează că potențialul client ar putea asocia denumirea firmei cu situațiile financiare într-o manieră neadecvată. De exemplu, clientul declară terților că revizuirea situațiilor financiare de către firmă este identică cu un audit sau că firma, și nu conducerea, a întocmit situațiile financiare.
	Legile/reglementările relevante prevăd un audit, nu o revizuire.
	Aria de acoperire este limitată în mod semnificativ. Această limitare poate presupune informații lipsă sau inaccesibile, lipsa permisiunii de a discuta cu oamenii-cheie sau impunerea unor termene-limită nerealiste.

3.2-2 Gradul de adecvare al misiunii

Pe baza informațiilor obținute referitoare la client și a circumstanțelor specifice, partenerul de misiune trebuie să stabilească nu doar dacă misiunea are un scop rațional, ci și dacă acceptarea unei astfel de misiuni este adecvată. Această decizie se va lua în baza raționamentului profesional. În figura următoare sunt prezentate câteva situații în care acceptarea unei misiuni ar fi neadecvată.

Figura 3.2-2A

Alte motive pentru care o misiune de revizuire ar putea fi REFUZATĂ	Există îndoieli privind integritatea proprietarilor principali, a conducerii și/sau a persoanelor responsabile cu guvernanta și privind posibilitatea utilizării improprie a raportului de revizuire.
	Înțelegerea preliminară a practicianului cu privire la circumstanțele misiunii indică faptul că este probabil ca informațiile necesare să nu fie indisponibile sau să nu fie de încredere.
	Au intervenit probleme majore fie pe durata misiunii curente, fie pe durata unei misiuni anterioare. Spre exemplu, ar fi putut avea loc dezacorduri majore privind prezentarea informațiilor din cadrul situațiilor financiare, adecvarea politicilor contabile utilizate, sau descoperirea unor tranzacții sau datorii care nu au fost prezentate integral de către conducere în timpul interviului. Conducerea companiei ar putea încerca să evite modificarea opiniei din raportul auditorului solicitând o misiune de asigurare limitată în situația în care un audit ar satisface mai bine nevoile utilizatorului.
	Situațiile financiare sunt foarte complexe sau necesită cunoștințe detaliate într-un domeniu specializat al contabilității, precum tranzacțiile de acoperire împotriva riscurilor, iar practicianul consideră că intenția conducerii este să utilizeze misiunea de revizuire pentru a ascunde sau minimaliza impactul anumitor fapte sau informații care ar face obiectul unor proceduri mai detaliate în cazul unei misiuni de audit.

Aspect de avut în vedere

În anumite situații, clientul ar putea avea „nevoi” diferite față de persoanele care s-ar putea baza pe situațiile financiare ale clientului. Evaluarea gradului de adecvare are scopul de a garanta faptul că practicienii acționează în interesul public și nu se aliază cu clienții în detrimentul utilizatorilor.

Dacă misiunea nu este adecvată, trebuie să se analizeze dacă un alt tip de misiune ar îndeplini nevoile clientului și ale utilizatorilor situațiilor sale financiare, fiind în același timp adecvat în circumstanțele respective (cum ar fi un audit, o compilare, proceduri convenite sau alt serviciu de contabilitate). Consultați capitolul 2 al prezentului Ghid, care prezintă diferențele dintre misiunile de audit, revizuire și compilare.

3.2-3 Independența

Înainte de a începe misiunea, se va evalua și documenta dacă dispozițiile de etică pot fi îndeplinite, inclusiv dacă pot fi tratate orice amenințări la adresa independenței. Această dispoziție se aplică oricărei misiuni de asigurare.

Dacă există amenințări la adresa independenței, importanța acestora trebuie evaluată și trebuie luate măsuri de protecție adecvate pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Dacă nu sunt disponibile măsuri de protecție, va trebui eliminată situația sau relația care generează amenințările respective sau misiunea va trebui refuzată sau încetată.

Amenințările la adresa independenței pot fi generate de o serie de factori precum interese financiare în entitate, împrumuturi și garanții, relații comerciale, relații familiale și personale, luarea de decizii contabile pentru conducere (precum selectarea sau aplicarea politicilor contabile sau realizarea de înregistrări contabile pentru client) sau o asociere pe termen lung cu clientul. Consultați [Manualul privind Codul etic pentru profesioniștii contabili din 2013](#) pentru informații suplimentare privind diverse tipuri de amenințări și posibile măsuri de protecție.

Aspect de avut în vedere

Pentru fiecare client în parte va trebui realizată și documentată anual o evaluare a independenței și a conformității cu dispozițiile de etică relevante. Asigurați-vă că membrii personalului care realizează această evaluare au acces la toate informațiile relevante și că înțeleg în mod clar dispozițiile privind independența.

O amenințare frecventă la adresa independenței apare atunci când clientul îi solicită practicianului să îl asiste la întocmirea situațiilor financiare pe lângă prestarea misiunii de revizuire (o amenințare de autorevizuire).

În această situație, măsurile de protecție adecvate includ obținerea unei aprobări documentate din partea clientului privind toate ajustările propuse, alocarea soldurilor conturilor în situațiile financiare, și asigurarea faptului că acesta înțelege și își asumă pe deplin responsabilitatea pentru situațiile financiare finale. Dacă este posibil, este indicat ca membri diferiți ai personalului să întocmească și să revizuiască situațiile financiare.

3.2-4 Limitările ariei de acoperire

În anumite situații, efectuarea unei misiuni de revizuire poate fi imposibilă. Drept consecință, misiunea trebuie refuzată, cu excepția situațiilor în care refuzul este interzis de legislație sau reglementări. Totuși, o misiune desfășurată în asemenea circumstanțe nu va fi conformă cu ISRE 2400 (revizuit). În figura următoare sunt incluse câteva exemple.

Limitări ale ariei de acoperire	Termene-limită nerealiste impuse de conducere privind realizarea misiunii.
	Îndoieli privind disponibilitatea sau credibilitatea informațiilor necesare pentru efectuarea revizuirii (de exemplu, înregistrări, documentație și altele), inclusiv a informațiilor necesare pentru desfășurarea procedurilor analitice.
	Acces restricționat la anumite persoane din interiorul sau exteriorul entității care pot deține informații sau probe relevante.
	Acces restricționat la anumite sedii (precum depozitul de stocuri sau puncte de lucru) sau restricții de deplasare pe durata inventarelor sau la finalul perioadei de raportare.
	Îndoieli privind integritatea conducerii. În această situație este probabil ca procedurile care implică interviuarea conducerii să nu fie eficiente, iar declarațiile scrise să nu fie de încredere.
	Lipsă de angajament din partea conducerii privind controlul intern adecvat, spre exemplu, existența unor înregistrări dezorganizate sau incomplete.
	Refuzul conducerii de a permite desfășurarea misiunii de către anumiți membri ai personalului desemnați de firmă pentru a efectua misiunea.
	Intenția conducerii de a nu semna declarațiile scrise solicitate la finalul misiunii.
	Refuzul de a plăti un onorariu corect în schimbul serviciilor prestate.

3.2-5 Îndoieli privind integritatea conducerii

Este general recunoscut faptul că tonul dat de conducerea superioară este unul dintre cei mai importanți factori ce contribuie la integritatea procesului de raportare financiară. Dacă tonul dat de conducere reflectă lipsă de integritate și indiferență față de control, este mai probabil să apară o raportare financiară frauduloasă.

În cazul în care conducerea superioară a unei entități (inclusiv proprietarii principali, personalul-cheie de conducere și persoanele responsabile cu guvernanta) nu este de încredere, s-ar putea ca rezultatele interviurilor și ale procedurilor analitice (prevăzute într-o misiune de revizuire) să nu fie credibile și, prin urmare, situațiile financiare să conțină denaturări semnificative.

În consecință, pentru fiecare misiune în parte, practicianul trebuie să stabilească dacă există motive să pună la îndoială integritatea conducerii într-o măsură care ar putea afecta realizarea corespunzătoare a misiunii de revizuire. Dacă există astfel de îndoieli, acceptarea misiunii nu este adecvată decât dacă este obligatoriu prin lege sau reglementări.

În figura următoare sunt enumerate o serie de informații care ar putea ridica îndoieli cu privire la integritatea conducerii.

Figura 3.2-5A

Îndoieli privind integritatea conducerii	Cazuri de încălcări ale principiilor etice sau abateri de la reglementări, precum evaziunea fiscală.
	Reputație proastă în privința eticii și a onestității în mediul de afaceri.
	Suspiciuni privind implicarea conducerii în activități de spălare de bani sau în alte activități penale.
	Firma are reputație în ceea ce privește comportamentul lipsit de etică.
	Există tranzacții cu părți afiliate al căror scop nu este clar.
	Istoric de situații în care conducerea și-a manifestat subiectivismul în estimări sau părți afiliate neprezentate.
	Prezența unor tranzacții foarte complexe sau a unor activități care nu par necesare sau care nu au niciun scop rațional.
	Conducerea are o atitudine nepotrivită în privința controlului sau ținerii evidențelor contabile.
	Conducerea ezită să ofere informațiile necesare pentru efectuarea misiunii.
	Acuzații la adresa companiei, aparent bine întemeiate, publicate în presă sau pe internet.
	În cadrul misiunilor anterioare, conducerea nu a divulgat informații importante (de exemplu, încălcări ale contractelor, clauze restrictive ale contractelor de împrumut sau litigii) sau a prezentat declarații false sau înșelătoare.

Aspect de avut în vedere

În anumite jurisdicții pot exista legi care impun practicienilor să parcurgă pași adiționali înainte de a accepta un client. De exemplu, în țările în care există legislație împotriva spălării banilor, practicienii ar putea fi nevoiți să:

- Desfășoare anumite proceduri pentru a verifica identitatea potențialilor clienți;
- Stabilească dacă există riscul unor potențiale activități de spălare de bani; și
- la în considerare impactul informațiilor descoperite asupra deciziei de a accepta clientul sau de a continua relația cu acesta.

3.3 CONVENIREA ASUPRA TERMENELOR MISIUNII

Pe lângă factorii care afectează decizia de a accepta și de a continua relația cu clientul, enumerați anterior în acest capitol, mai există alți doi pași care trebuie parcurși înainte ca o misiune de revizuire să poată fi efectuată.

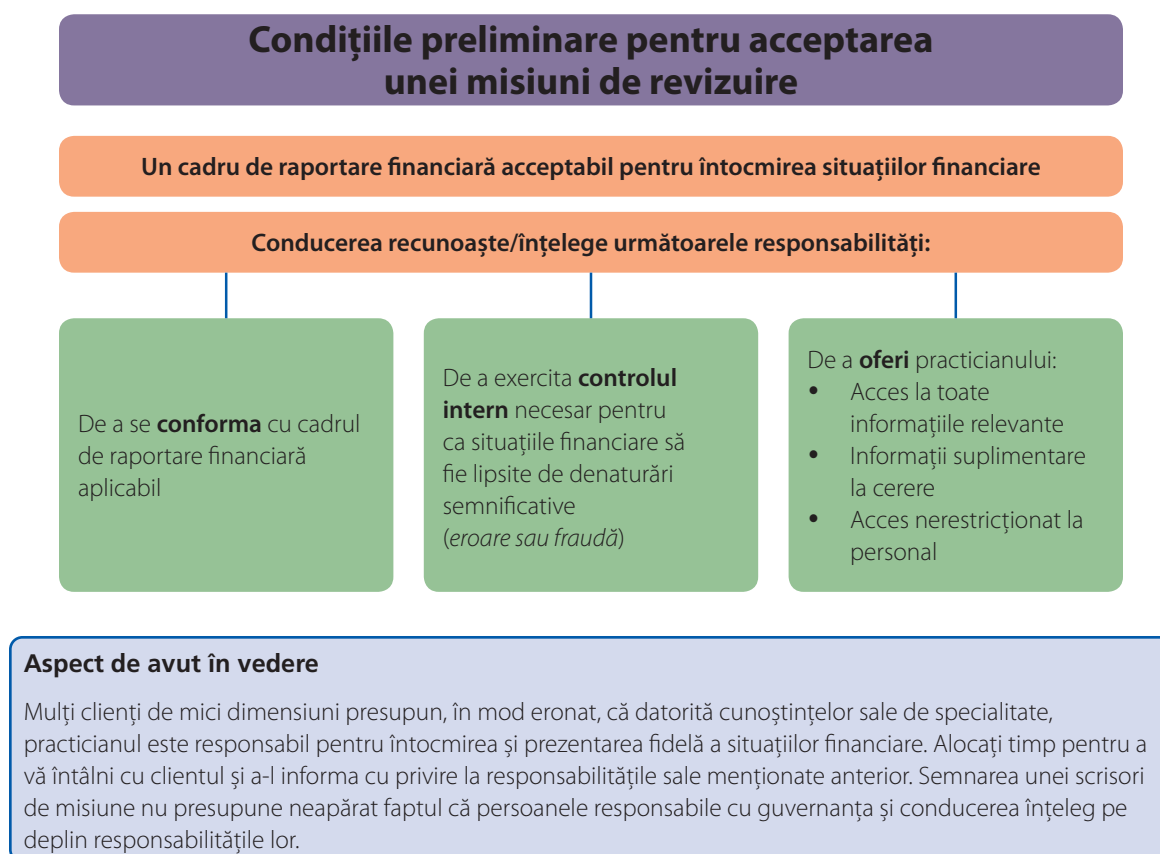
3.3-1 Condițiile preliminare ale misiunii

Punctul	Dispoziția
	Condiții preliminare pentru acceptarea unei misiuni de revizuire
30	Înainte de acceptarea unei misiuni de revizuire, practicianul trebuie: (A se vedea punctul A39) (a) Să determine gradul de acceptabilitate a cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare; și (A se vedea punctele A40-A46) (b) Să obțină acordul conducerii prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitățile: (A se vedea punctele A47-A50) (i) Pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, după caz, pentru prezentarea fidelă a acestora; (ii) Pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar în vederea întocmirii unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și (iii) De a-i asigura practicianului: a. Accesul la toate informațiile cunoscute conducerii care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte; b. Informațiile suplimentare pe care practicianul le-ar putea solicita din partea conducerii în scopul revizuirii; și c. Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care practicianul consideră că este necesar să obțină probe.

Concluzia practicianului în cadrul unei misiuni de revizuire se referă la situațiile financiare ale entității. Cu toate că în anumite jurisdicții practicianul poate ajuta la întocmirea situațiilor financiare, rămâne responsabilitatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, să întocmească (și să își asume în totalitate) situațiile financiare ale entității.

Aceste condiții preliminare se aplică oricărei misiuni de asigurare, indiferent dacă este vorba despre audit sau revizuire, fiind elaborate pentru a asigura faptul că, înainte ca orice activitate să înceapă, conducerea înțelege într-adevăr gradul propriu de responsabilitate privind întocmirea situațiilor financiare și accesul practicianului la informațiile și persoanele relevante.

Aceste dispoziții, prezentate în figura următoare, trebuie discutate cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta pentru a vă asigura că acestea au înțeles responsabilitățile lor.



Cadru de raportare financiară acceptabil

Alegerea unui AFRF este adesea prevăzută de lege sau de reglementări. Cu toate acestea, uneori această alegere este făcută de conducere în funcție de nevoile utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare. În acest caz, alegerea se bazează adesea pe natura entității și pe obiectivul situațiilor financiare.

O condiție preliminară pentru acceptarea unei misiuni de revizuire este ca practicianul să determine măsura în care cadrul de raportare financiară ales de entitate este acceptabil pentru utilizatorii vizați ai situațiilor financiare. Acest pas este necesar, deoarece dispozițiile AFRF vor determina forma și conținutul situațiilor financiare, inclusiv ce trebuie să conțină un set complet de situații financiare.

Majoritatea situațiilor financiare sunt întocmite conform unui [cadru de raportare cu scop general](#) elaborat pentru a satisface nevoile financiare comune ale unei game largi de utilizatori. IFRS și IFRS pentru IMM-uri sunt exemple de astfel de cadre cu scop general.

Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate, așa cum este explicat în figura următoare.

Figura 3.3-1B

Cadre de raportare financiară	
Cadru de prezentare fidelă	
Termenul <i>cadru de prezentare fidelă</i> este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu dispozițiile cadrului și:	
• Recunoaște în mod explicit sau implicit faptul că, pentru a se asigura o prezentare fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesară prezentarea de către conducere a unor informații mai ample decât cele prevăzute de cadrul de raportare; și • Recunoaște în mod explicit faptul că ar putea fi necesară o decizie a conducerii de a se abate de la o dispoziție din cadrul de raportare pentru a asigura prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Astfel de abateri se preconizează a fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.	
Cadru de conformitate	
Termenul <i>cadru de conformitate</i> este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu dispozițiile cadrului, însă nu conține mențiunile de mai sus.	

Situații financiare cu scop special

În anumite situații, entitatea va avea nevoie de [situații financiare cu scop special](#), care vor fi întocmite în conformitate cu un [cadru de raportare cu scop special](#). De exemplu, termenele unui contract pot prevedea raportarea anumitor aspecte, precum veniturile sau cheltuielile, ori pot prevedea adoptarea anumitor politici contabile în circumstanțe specificate.

Controlul intern

O altă condiție preliminară se referă la responsabilitatea conducerii de a întocmi situații financiare lipsite de denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Această responsabilitate presupune identificarea de către conducere a riscului de denaturări semnificative în situațiile financiare și tratarea acestuia prin proiectarea și implementarea unor controale interne relevante în funcție de necesități.

Controlul intern este procesul proiectat, implementat și menținut de către conducere, persoanele responsabile cu guvernanta și de către alte categorii de personal, cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități referitoare la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Termenul controale face referire la orice aspecte ale uneia sau mai multor componente ale controlului intern.

Figura 3.3-1C

Exemple de procese de control intern	Mediul de control presupune angajamentul față de integritate și etică, competența personalului și eficiența conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta.
	Procesul-verbal/detaaliile celor mai importante decizii luate de conducere și de persoanele responsabile cu guvernanta.
	Bugete și planuri de afaceri anuale.
	Evaluarea continuă de către conducere a riscurilor de denaturări semnificative.
	Autorizarea, înregistrarea și procesarea tranzacțiilor. Printre exemple se numără borderoul de expediere care asigură că toate vânzările sunt facturate, semnăturile conducerii pentru a aproba bunurile primite și reconcilierile bancare.
	Controale asupra achiziției, utilizării, protecției și cedării activelor fizice.
	Sisteme de informații, inclusiv aplicații și controale generale de IT.
	Listări și detalii ale tranzacțiilor cu părțile afiliate, ale evenimentelor neobișnuite, ale contractelor, ale angajamentelor de finanțare și ale altor acorduri, în vederea autorizării adecvate.
	Măsuri de securitate pentru a controla accesul la și pentru a proteja datele din evidențele și registrele contabile.
	Procesele utilizate de conducere pentru a întocmi estimările și înregistrările contabile, pentru a asigura colectarea informațiilor esențiale și comunicarea acestora în timp util pentru procesul decizional.

Aspect de avut în vedere

Entitățile de mici dimensiuni nu au nevoie în general de procese sofisticate relevante pentru raportarea financiară. În multe cazuri, controalele asupra raportării financiare pot fi stabilite prin:

- O cultură corporativă benefică dezvoltată prin comunicare verbală și comportamentul exemplar al membrilor conducerii superioare;
- Autorizarea majorității tranzacțiilor de către conducerea superioară, fapt ce poate reduce riscul erorilor și fraudelor comise de angajați;
- Păstrarea unor registre contabile întocmite cu acuratețe și în timp util; și
- Procese și proceduri simple care tratează chestiuni precum recunoașterea veniturilor, delimitarea în timp a tranzacțiilor, inventarierea stocurilor și înregistrările contabile.

Cu toate acestea, nu trebuie trecută cu vederea oportunitatea conducerii de a evita controalele.

Trebuie să se rețină că acordul conducerii privind recunoașterea și acceptarea responsabilităților pentru controlul intern pe care îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative este una dintre condițiile preliminare pentru acceptarea unei misiuni de revizuire. În cazul în care conducerea are îndoieli privind măsura în care controlul intern stabilit este adecvat, practicianul nu poate accepta misiunea de revizuire. Totuși, într-o misiune de revizuire nu este necesar ca practicianul să testeze controalele interne pentru a stabili acest lucru.

Accesul la informații și personal

Pentru ca misiunea să poată fi desfășurată eficient, trebuie să existe o comunicare bidirecțională eficientă între practician și conducerea entității. Acest fapt va asigura că orice chestiuni care apar pe durata misiunii sunt înțelese și că se dezvoltă o relație profesională constructivă.

Primul pas în dezvoltarea acestui nivel de comunicare este asigurarea faptului că nevoile practicianului sunt înțelese exact de către conducere. Printre acestea se numără:

- Accesul la toate informațiile (registre, documentație și alte materiale) relevante pentru întocmirea situațiilor financiare;
- Orice informații suplimentare pe care practicianul le poate solicita de la conducere; și
- Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care practicianul consideră că este necesar să obțină probe.

Alte chestiuni de inclus în scrisoarea de misiune

Scrisoarea de misiune poate fi utilizată și pentru a trata înțelegerea altor chestiuni care au legătură cu activitatea desfășurată. Unele dintre aceste chestiuni sunt prezentate în figura următoare.

Figura 3.3-1D

Alte chestiuni care pot fi incluse în scrisoarea de misiune	Utilizarea și distribuirea raportului nostru.
	Includerea situațiilor financiare într-un raport anual sau pe un website.
	Întocmirea programelor de către conducere.
	Utilizarea informațiilor primite și inspectarea dosarelor terților.
	Soluționarea disputelor și despăgubirile (în cazul în care dispozițiile locale permit acest lucru).
	Termenele de raportare.
	Onorariile și modalitățile de facturare.
	Încetarea misiunii.
	Alte servicii (unde este cazul).

În exemplul de scrisoare de misiune din [Anexa C](#) sunt incluse câteva de sugestii de formulări pentru a trata fiecare dintre aceste aspecte.

3.3-2 Termenele nesatisfăcătoare ale misiunii

Punctul	Dispoziția
31	Dacă practicianul nu este mulțumit de oricare dintre aspectele prezentate mai sus drept condiții preliminare pentru acceptarea unei misiuni de revizuire, practicianul trebuie să discute situația cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernarea. Dacă nu pot fi făcute modificări pentru a satisface cerințele practicianului cu privire la acele aspecte, practicianul nu trebuie să accepte misiunea propusă, cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi impun acest lucru. Totuși, o misiune desfășurată în astfel de circumstanțe nu este conformă cu prezentul ISRE. În consecință, practicianul nu trebuie să includă în raportul său nicio referire la faptul că revizuirea ar fi fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE.
32	Dacă după acceptarea misiunii se descoperă că practicianul nu este satisfăcut în legătură cu oricare dintre condițiile preliminare de mai sus, practicianul trebuie să discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernarea și să stabilească: (a) Dacă aspectul poate fi rezolvat; (b) Dacă este adecvată continuarea misiunii; și (c) Dacă și, dacă da, cum trebuie comunicat aspectul în raportul practicianului.

În anumite cazuri nu vor putea fi convenite condiții satisfăcătoare ale misiunii. În astfel de cazuri, problema ar trebui discutată cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernarea pentru a determina dacă există vreo soluție.

Dacă nu există nicio soluție, misiunea nu poate fi acceptată, cu excepția cazului în care legile sau reglementările impun acest lucru practicianului, caz în care misiunea nu va fi conformă cu ISRE 2400 (revizuit). Dacă misiunea este deja în desfășurare, trebuie să se decidă dacă aceasta va fi continuată și în ce fel va fi comunicată problema respectivă în raportul practicianului.

3.3-3 Convenirea asupra termenelor misiunii

Punctul	Dispoziția
Convenirea asupra termenelor misiunii	
36	Practicianul trebuie să convină asupra termenelor misiunii cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, înainte de efectuarea misiunii.
37	Termenele convenite ale misiunii trebuie să fie consemnate într-o scrisoare de misiune sau în altă formă adecvată de acord scris și trebuie să includă: (A se vedea punctele A52-A54, A56) (a) Utilizarea și distribuirea vizate ale situațiilor financiare și orice restricții cu privire la utilizare și distribuire, după caz; (b) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil; (c) Obiectivul și aria de acoperire ale misiunii de revizuire; (d) Responsabilitățile practicianului; (e) Responsabilitățile conducerii, inclusiv cele de la punctul 30 litera (b); (A se vedea punctele A47-A50, A55) (f) O declarație că misiunea nu este un audit și că practicianul nu va exprima o opinie de audit asupra situațiilor financiare; și (g) Referiri cu privire la forma și conținutul preconizate ale raportului care urmează a fi emis de către practician și o declarație că ar putea exista circumstanțe în care raportul poate să difere de forma și conținutul preconizate.

Pentru a evita neînțelegerile cu privire la misiune și la responsabilitățile fiecărei părți, este în interesul tuturor părților (persoanele responsabile cu guvernanta, conducerea și practicianul) să documenteze clar condițiile misiunii într-o scrisoare de misiune (sau într-un alt tip de acord scris adecvat) care să fie semnat(ă) de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, înainte de desfășurarea misiunii.

La pregătirea scrisorii de misiune sau a unui alt tip de acord scris adecvat:

- Personalizați condițiile din scrisoare pentru a reflecta cerințele individuale și circumstanțele specifice misiunii respective; și
- Luați în considerare necesitatea revizuirii condițiilor complexe sau controversate alături de un consilier juridic.

Vă rugăm să consultați [Anexa C](#), care conține un model de scrisoare de misiune bazat pe exemplele din ISRE 2400 (revizuit).

Misiuni recurente

Punctul	Dispoziția
Misiuni recurente	
38	În cazul misiunilor de revizuire recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele, inclusiv modificările aferente considerentelor legate de acceptarea misiunii, impun revizuirea termenelor misiunii și dacă este necesar să fie reamintite conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, termenele existente ale misiunii. (A se vedea punctul A57)

Nu este necesară obținerea unei noi scrisori de misiune sau a unui alt tip de acord scris nou în fiecare perioadă dacă nu au avut loc modificări ale circumstanțelor care ar putea afecta misiunea.

Totuși, o nouă scrisoare de misiune poate fi necesară în cazurile descrise în figura următoare.

Figura 3.3-3A

Indicii privind necesitatea actualizării scrisorii de misiune	Orice indiciu privind înțelegerea greșită a obiectivului și a ariei de acoperire a misiunii de revizuire către conducere.
	Orice termene revizuite sau speciale ale misiunii.
	O modificare recentă a conducerii superioare a entității.
	O modificare semnificativă a drepturilor de proprietate asupra entității.
	O modificare semnificativă a naturii sau dimensiunii activității entității.
	O modificare a dispozițiilor legale sau de reglementare care afectează entitatea.
	O modificare a AFRF.

Aspect de avut în vedere

Multe firme au o politică potrivit căreia trebuie să obțină o nouă scrisoare de misiune anual sau cel puțin o dată la trei ani, chiar dacă nu au avut loc schimbări de circumstanțe. Astfel se asigură faptul că îi vor fi reamintite conducerii termenele misiunii în timp util.

Acceptarea unei modificări în termenele misiunii

Punctul	Dispoziția
	Acceptarea unei modificări în termenele misiunii de revizuire
39	Practicianul nu trebuie să fie de acord cu o modificare în termenele misiunii dacă nu există o justificare rezonabilă în acest sens. (A se vedea punctele A58-A60)
40	Dacă, înainte de finalizarea misiunii de revizuire, practicianului i se solicită să modifice misiunea într-o misiune pentru care nu se obține nicio asigurare, practicianul trebuie să determine dacă există o justificare rezonabilă în acest sens. (A se vedea punctele A61-A62)
41	Dacă termenele misiunii sunt modificate pe parcursul misiunii, practicianul și conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, trebuie să convină asupra noilor termene ale misiunii și să le consemneze într-o scrisoare de misiune sau într-o altă formă adecvată de acord scris.

În cazul în care conducerea solicită modificarea termenelor misiunii de revizuire, practicianul trebuie să determine dacă există o justificare rezonabilă în acest sens.

Există o justificare rezonabilă

Aceasta poate fi rezultatul unei modificări a circumstanțelor care afectează nevoia pentru serviciul respectiv sau al unei neînțelegeri privind natura unei misiuni de revizuire. În acest caz, se impune o scrisoare de misiune revizuită sau un alt tip de acord scris adecvat.

Nu există o justificare rezonabilă

Dacă nu există o justificare rezonabilă, practicianul nu trebuie să accepte modificarea termenelor misiunii. De exemplu, în urma interviurilor și a procedurilor analitice, practicianul poate informa conducerea că informațiile furnizate sunt incorecte, incomplete sau nesatisfăcătoare în alt mod și că se impune o concluzie modificată. Conducerea nu poate evita o astfel de concluzie modificată doar prin solicitarea modificării naturii misiunii.

Punctul	Dispoziția
	<i>Considerente suplimentare atunci când exprimarea din raportul practicianului este prescrisă de legi sau reglementări</i>
33	Raportul practicianului emis pentru misiunea de revizuire trebuie să facă referire la prezentul ISRE doar dacă raportul se conformează dispozițiilor de la punctul 86.
34	În unele cazuri, atunci când revizuirea este efectuată în baza legilor sau reglementărilor aplicabile dintr-o jurisdicție, legile sau reglementările relevante pot prescrie formatul sau exprimarea din raportul practicianului într-o formă sau în termeni care diferă semnificativ de dispozițiile prezentului ISRE. În acele circumstanțe, practicianul trebuie să evalueze dacă utilizatorii ar putea interpreta greșit asigurarea obținută în urma revizuirii situațiilor financiare și, în caz afirmativ, dacă explicațiile suplimentare din raportul practicianului pot atenua posibilele neînțelegeri. (A se vedea punctele A51, A142)
35	Dacă practicianul ajunge la concluzia că explicațiile suplimentare din cadrul raportului său nu pot atenua posibilele neînțelegeri, practicianul nu trebuie să accepte misiunea de revizuire, cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi impun acest lucru. O revizuire efectuată în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu este în conformitate cu prezentul ISRE. În consecință, practicianul nu trebuie să includă în raportul său nicio referire la faptul că revizuirea ar fi fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE. (A se vedea punctele A51, A142)

Dispoziția generală este că dacă o revizuire realizată nu este în conformitate cu ISRE 2400 (revizuit), practicianul nu poate declara conformitatea cu acesta în raportul misiunii de revizuire.

Exprimarea standardizată din raportul misiunii îi conferă consecvență și comunică faptul că revizuirea situațiilor financiare a fost realizată în conformitate cu standardele recunoscute la nivel global.

Chiar dacă exprimarea raportului este prescrisă la nivel local, practicianul este încurajat să respecte dispozițiile ISRE 2400 (revizuit) (inclusiv dispozițiile de raportare) în măsura în care acest lucru este posibil. Cu toate acestea, practicianul nu poate declara conformitatea cu ISRE 2400 (revizuit) în raportul său. Practicianul poate face referire la ISRE 2400 (revizuit) atunci când diferențele dintre dispozițiile legale sau de reglementare și ISRE se referă doar la formatul sau exprimarea din raportul practicianului și raportul conține cel puțin elementele prezentate la punctul 86 din ISRE 2400 (revizuit).

PLANIFICAREA



- #### 4.1 Comunicarea continuă

- ## 4.2 Determinarea și aplicarea pragului de semnificație

- | | |
|-------|---|
| 4.2-1 | Calcularea pragului de semnificație al misiunii |
| 4.2-2 | Aplicarea |
| 4.2-3 | Revizuirea |

- ### 4.3 Înțelegerea entității

- 4.3-1 De ce?
- 4.3-2 Aria de acoperire
- 4.3-3 Cum?
- 4.3-4 Planificarea

- #### 4.4 Conceperea procedurilor adecvate

- | | |
|-------|-----------------------|
| 4.4-1 | Tipuri de proceduri |
| 4.4-2 | Intervievările |
| 4.4-3 | Procedurile analitice |

Un plan de acțiune pentru obținerea unei asigurări limitate, în special prin interviuări și proceduri analitice, cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative.

4.1 COMUNICAREA CONTINUĂ

Punctul	Dispoziția
	Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta
42	Practicianul trebuie să comunice, în timp util pe parcursul misiunii de revizuire, cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, toate aspectele referitoare la misiunea de revizuire care, conform raționamentului profesional al practicianului, sunt suficient de importante pentru a merita atenția conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz. (A se vedea punctele A63-A69)

O comunicare bidirecțională eficientă în cadrul unei misiuni de revizuire implică participarea practicianului, a echipei misiunii, a conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta. O bună comunicare necesită utilizarea continuă a raționamentului profesional pentru a se asigura faptul că:

- Nu există ambiguități sau neclarități în mesajele sau informațiile furnizate; și
- Atât emițătorul, cât și receptorul informațiilor înțeleg același lucru din informațiile sau mesajele transmise.

În lipsa unei bune comunicări pot apărea neînțelegeri, întrebările adresate conducerii pot fi înțelese în mod eronat (ceea ce ar genera răspunsuri incomplete și incorecte), aspecte sau interviuri importante ar putea fi trecute cu vederea, și toate acestea pot duce la surprize neplăcute.

4.1-1 Persoanele responsabile cu guvernanta

Primul pas în asigurarea unei comunicări eficiente este determinarea persoanei/persoanelor adecvate cu care să se comunice din cadrul structurii de guvernanta a entității (persoanele responsabile cu guvernanta).

Atât entitățile de mari dimensiuni, cât și multe dintre entitățile nonprofit au adesea un organism de conducere precum un consiliu de administrație sau de supraveghere, care este separat de conducere. Conducerea deține responsabilitatea executivă pentru operațiunile zilnice.

În cazul entităților de dimensiuni mai mici însă, o singură persoană, de exemplu, proprietarul-administrator sau un administrator de active unic, poate fi responsabilă atât cu guvernanta, cât și cu conducerea. În alte situații, precum afacerile de familie, toate persoanele responsabile cu guvernanta pot fi implicate în gestionarea anumitor aspecte ale entității.

Înainte de a accepta un nou client:

- Solicitați informații privind structura de guvernanta.
- Discutați și conveniți cu partea care contractează care este persoana relevantă (sunt persoanele relevante) cu care se va comunica. În anumite situații, persoana adecvată (persoanele adecvate) poate (pot) varia în funcție de chestiunea care trebuie comunicată.

4.1-2 Moduri de comunicare

Comunicarea presupune dezvoltarea unor relații profesionale constructive în cadrul echipei misiunii, precum și cu conducerea entității și cu persoanele responsabile cu guvernanta, menținându-se totodată independența și obiectivitatea.

În cadrul comunicării bidirecționale:

- Practicianul are responsabilitatea de a comunica aspectele suficient de importante pentru a fi aduse în atenția conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta; și
- Conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta vor ajuta practicianul să cunoască entitatea și vor oferi atât răspunsuri la întrebările acestuia, cât și informații despre anumite tranzacții, tendințe, variații sau evenimente.

În figura următoare sunt prezentate câteva dintre cele mai des întâlnite tipuri de comunicare ce pot avea loc pe durata unei misiuni de revizuire.

Între	Natura comunicării
Practician și echipa misiunii	• Instrucțiuni verbale sau prin e-mail care conțin sursa informațiilor, de exemplu, dosarele misiunilor anterioare • O ședință de informare pentru a facilita înțelegerea entității și a dispozițiilor specifice • Discuții de planificare • Determinarea pragului de semnificație • Răspunsul la întrebări privind activitățile care urmează a fi desfășurate • Oferirea de feedback pentru activitățile deja realizate • Schimbul de informații privind constatările și alte aspecte • Întrebări și răspunsuri referitoare la revizuirea documentelor de lucru
Membrii echipei misiunii	• Comunicarea formală și informală de informații pe durata misiunii, în special din domenii conexe • Întrebări și discuții privind informațiile obținute • Oferirea de feedback
Practician / Echipa misiunii și personalul, conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta din cadrul entității	• Schimbul de informații pentru o mai bună înțelegere a entității • Planificarea misiunilor • Intervievări formale și informale, inclusiv analiza rezultatelor financiare, și obținerea de răspunsuri la acestea • Discuții privind necesitatea unor proceduri suplimentare • Cereri de informații specifice • Corespondență formală, de exemplu, termenele misiunii (scrisoarea de misiune) și declarațiile conducerii • Discuții cu privire la constatările misiunii și la denaturările identificate • Detalii privind înregistrările contabile întocmite de către client (dacă este cazul) • Discuții cu scopul de a rezolva problemele specifice care pot apărea

În cadrul etapei de planificare a misiunii, este util să fie identificate tipurile de comunicare și interviurile necesare și apoi să se asigure că sunt incluse în mod adecvat în programul misiunii.

De asemenea, trebuie să se asigure faptul că atât conducerea, cât și persoanele responsabile cu guvernanta recunosc și înțeleg pe deplin nevoia de cooperare și de disponibilitate în raport cu practicianul și echipa misiunii.

Figura 4.1-2B

Necesitatea unei comunicări bidirecționale	Dezvoltarea unor relații profesionale constructive.
	Evitarea neînțelegerilor privind termenele misiunii sau alte aspecte ale sale.
	Asigurare unei baze și a înțelegerii necesare pentru proiectarea și efectuarea interviurilor conducerii și necesitatea de a obține alte informații/analize relevante pe durata misiunii.
	Înțelegerea și rezolvarea problemelor care apar pe durata misiunii. Acestea pot fi legate de constatările din efectuarea procedurilor, discutarea politicilor contabile și prezentarea și descrierile din situațiile financiare.
	Discutarea opiniilor privind aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările de informații din situațiile financiare.
	Obținerea de probe sub forma răspunsurilor la anumite interviuri și continuarea cercetărilor.
	Discutarea situațiilor în care este necesară efectuarea unor proceduri suplimentare.
	Discutarea dificultăților semnificative întâmpinate (precum indisponibilitatea informațiilor așteptate, imposibilitatea neașteptată de a obține probe, restricții impuse practicianului de către conducere).
	Analizarea oricăror probleme apărute care ar putea conduce la modificarea concluziei practicianului sau la retragerea acestuia din misiune.

Notă

Responsabilitatea de a comunica problemele conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta rămâne valabilă și atunci când membrii conducerii diferă de persoanele responsabile cu guvernanta. În această situație, singura diferență ar consta în forma și momentul comunicării.

În anumite situații, legile sau reglementările locale pot:

- Restricționa comunicarea anumitor aspecte persoanelor responsabile cu guvernanta precum cele care ar putea prejudicia o investigație desfășurată de o autoritate competentă cu privire la un act ilegal concret sau suspectat. Dacă există neclarități cu privire la o anumită comunicare, este indicat să se facă apel la consilierea juridică.
- Impune înștiințarea unui organism de reglementare sau de aplicare cu privire la anumite probleme (precum denaturări identificate sau necorectate) sau transmiterea către un terț a unor copii ale comunicărilor scrise ale practicianului cu persoanele responsabile cu guvernanta (de exemplu, o scrisoare adresată conducerii). În astfel de situații, trebuie avută în vedere necesitatea obținerii unui acord prealabil din partea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta.

4.2 DETERMINAREA ȘI APLICAREA PRAGULUI DE SEMNIFICAȚIE

Punctul	Dispoziția
	Pragul de semnificație într-o revizuire a situațiilor financiare
43	Practicianul trebuie să determine pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg și să aplice acest prag de semnificație la conceperea de proceduri și la evaluarea rezultatelor obținute în urma acelor proceduri. (A se vedea punctele A70-A73)

În multe situații, AFRF utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare va include și precizări privind pragul de semnificație, care se aplică atât misiunilor de audit, cât și celor de revizuire. Acestea vor oferi un cadru de referință pentru determinarea pragului de semnificație. Dacă în cadrul de raportare nu sunt incluse astfel de precizări, pot fi utilizate îndrumările din ISRE 2400 (revizuit).

Practicienii trebuie să determine pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Conceptul de prag de semnificație recunoaște că unele aspecte (precum amploarea denaturărilor din situațiile financiare, inclusiv a omisiunilor) pot influența un grup de persoane care adoptă o decizie economică, precum investiția într-o entitate sau acordarea unui împrumut către aceasta atunci când decizia se ia pe baza situațiilor financiare. În consecință, denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate în general a fi semnificative (inclusiv elementele nesemnificative luate individual, dar care luate împreună ar putea constitui o denaturare semnificativă) dacă se consideră în mod rezonabil că ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor atunci când acestea sunt adoptate pe baza situațiilor financiare.

Având în vedere că pragul de semnificație se determină atât pe baza situațiilor financiare, cât și a ipotezelor practicianului privind utilizatorii situațiilor financiare respective, în practică, determinarea pragului de semnificație poate fi influențată pe măsură ce practicianul înțelege mai bine entitatea și mediul în care aceasta operează și înaintează în procedurile misiunii. De exemplu, informațiile obținute în vederea înțelegerii entității pot determina practicianul să-și reevalueze ipotezele inițiale referitoare la utilizatori. În aceeași măsură, constatările procedurilor de revizuire pot duce la modificarea situațiilor financiare înainte ca acestea să fie finalizate de către conducere. Astfel, în practică, determinarea pragului de semnificație este improbabil să constituie o etapă distinctă a misiunii de revizuire.

În anumite situații, raționamentele privind pragul de semnificație vor reflecta natura unui aspect și nu suma implicată. De exemplu, o fraudă minoră, o tranzacție nedeclarată cu o parte afiliată sau probele privind subiectivismul din partea conducerii pot avea un impact minor asupra utilizatorilor situațiilor financiare, însă pot fi considerate grave din punctul de vedere al guvernantei, punând sub semnul întrebării integritatea conducerii și având un impact semnificativ asupra procedurilor de revizuire efectuate. De asemenea, o fraudă minoră care pare a fi un incident izolat la prima vedere trebuie cercetată în profunzime, deoarece poate indica o activitate frauduloasă mai amplă.

Trebuie luat în considerare faptul că, deoarece o misiune de revizuire constă în principal în interviuri și analize, nu este necesar să se determine „pragul de semnificație funcțional”, folosit în misiunile de audit pentru a determina gradul de testare necesar pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.

4.2-1 Calcularea pragului de semnificație al misiunii

Denaturările din situațiile financiare pot avea diverse cauze, precum:

- Fraude și erori;
- Abateri de la AFRF;
- Estimări neadecvate; și
- Prezentări neadecvate sau incomplete ale unor informații importante.

În cazul în care o denaturare sau totalitatea denaturărilor este suficient de importantă încât să schimbe sau să influențeze decizia unui grup informat de utilizatori ai situațiilor financiare care se consideră că au nevoi comune de informații financiare (de exemplu, creditorii, bănci, investitori, donatori, autorități fiscale și de reglementare), aceasta este o denaturare semnificativă. Denaturările care nu depășesc acest prag sunt considerate nesemnificative. Cu toate acestea, posibilul efect al denaturărilor asupra utilizatorilor individuali specifici, ale căror nevoi pot varia substanțial, nu este luat în considerare decât dacă misiunea își propune să satisfacă nevoile particulare ale unor utilizatori specifici.

Pragul de semnificație nu este clar definit. Acesta reprezintă mai curând o zonă gri situată între situațiile clar nesemnificative și cele clar semnificative. Astfel, evaluarea pragului de semnificație este întotdeauna o chestiune ce ține de raționamentul profesional.

Pragul de semnificație presupune atât considerente calitative, cât și cantitative. În anumite cazuri, denaturările unor valori relativ mici pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Exemplele pot include o denaturare care are efectul transformării unui mic profit într-o pierdere, o plată ilegală a unei sume nesemnificative sau nerespectarea unei dispoziții de reglementare care poate duce la datorie contingentă semnificativă.

Determinarea pragului de semnificație în cazul situațiilor financiare ca întreg presupune pașii incluși în figura următoare.

Figura 4.2-1A

Pasul	Descrierea
Identificarea utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare	Care sunt cei mai probabili utilizatori comuni ai situațiilor financiare? Aceștia ar putea fi proprietarul-administrator sau banca aleasă de entitate. Cu toate acestea, trebuie luate în considerare și celelalte grupuri de părți interesate care ar putea lua decizii economice rezonabile pe baza situațiilor financiare. Exemplele includ persoanele responsabile cu guvernanta, investitorii care nu sunt implicați în operațiunile zilnice, membrii unei entități nonprofit, instituțiile financiare, francizorii, finanțatorii principali, angajații, clienții, creditorii, agențiile și departamentele guvernamentale.
Determinarea nevoilor probabile ale utilizatorilor vizați	Grupurile de utilizatori identificați se vor axa în principal pe rezultatele din exploatare, precum veniturile din vânzări și cheltuielile aferente acestora ori profitul și pierderea, sau vor fi mai interesați de activele, datoriile și capitalurile proprii ale entității? De asemenea, trebuie avute în vedere conformitatea cu legile și reglementările sensibile, alocările de venituri/cheltuieli și alte prezentări de informații specifice domeniului de activitate. În acest context, este rezonabil să presupunem că utilizatorii: • Au cunoștințe rezonabile despre afaceri, activitățile economice și contabilitate, precum și disponibilitatea de a studia situațiile financiare cu suficientă atenție; • Înțeleg faptul că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și revizuite la nivelurile pragurilor de semnificație; • Recunosc incertitudinile inerente în evaluarea sumelor pe baza utilizării estimărilor, raționamentului și luării în considerare a evenimentelor viitoare; și • Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare.
Stabilirea nivelului de denaturare care ar fi considerat semnificativ de utilizatori	Pe baza informațiilor obținute despre utilizatori, utilizați raționamentul profesional pentru a determina nivelul maxim al denaturării (denaturărilor) care ar putea fi inclus în situațiile financiare fără să afecteze deciziile economice luate de utilizatorii acestora. Dacă se stabilește un prag de semnificație prea scăzut, vor fi probabil necesare proceduri suplimentare care să trateze limita mai scăzută a posibilităților denaturări.

Pasul	Descrierea
Procedee empirice	Procedeele empirice furnizează îndrumări generale pentru calculul pragului de semnificație pe baza nevoilor utilizatorilor situațiilor financiare. Cu toate acestea, nu substituie identificarea prealabilă a grupurilor de utilizatori și a nevoilor acestora. • Pentru entitățile orientate spre profit poate fi utilizat, după orice ajustare pentru a normaliza baza, un procent din venitul înainte de impozitare din activități continue, precum bonusurile sau articolele nerecurente. Alte eventuale procedee empirice posibile includ un procent din venituri, cheltuieli, active sau capitaluri proprii. • Pentru entitățile nonprofit se poate folosi un procent din venituri, cheltuieli sau active.
Documentarea valorii pragului de semnificație și a raționamentului	Includeți în documentația din dosar: • Valoarea stabilită pentru pragul de semnificație; • Factorii luați în considerare pentru determinarea pragului de semnificație; și • Detaliile oricărei revizuirii a pragului de semnificație de pe parcursul misiunii.

Aspect de avut în vedere

Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg se referă la nevoile utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare. El nu se referă la nivelul de asigurare oferit sau la probabilitatea existenței denaturărilor semnificative în situațiile financiare. Astfel, în general nu este probabil ca valoarea stabilită pentru pragul de semnificație să necesite revizuire pe parcursul misiunii, cu excepția cazului în care circumstanțele entității sau informațiile utilizate pentru a determina inițial pragul de semnificație au suferit o schimbare majoră. A se consulta secțiunea 4.2-3 din acest capitol.

Atunci când sunt identificate denaturări efective, în afara celor clar neînsemnate, practicienii solicită adesea conducerii să facă ajustări, indiferent de dimensiune. În cazul în care conducerea refuză să facă ajustări, motivele trebuie analizate cu grijă, deoarece refuzul respectiv poate ridica întrebări referitoare la integritatea conducerii.

Exemplu

Damien Maquire deține un magazin de articole sportive cu vânzări anuale de 620.000 € și un profit net înainte de impozitare de 79.000 €. Valoarea totală a activelor este de 430.000 €, iar Damien are un împrumut bancar de 200.000 €, garantat cu stocurile din magazin.

Calcularea și documentarea pragului de semnificație ar putea decurge astfel:

Cadrul de raportare al situațiilor financiare

IFRS pentru IMM-uri, care include conceptul de prag de semnificație bazat pe amploarea denaturărilor (inclusiv omisiuni) despre care se poate preconiza în mod rezonabil că ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare.

Utilizatorii situațiilor financiare

Utilizatorul principal va fi proprietarul-administrator și familia sa, plus banca (ale cărei informații financiare trebuie să includă valoarea stocurilor deținute drept garanție, profitabilitatea magazinului și fluxul de trezorerie rezultat disponibil pentru acoperirea împrumutului).

Venitul anual normalizat

Profitul anual normalizat însumează 129.000 €. Acesta rezultă din cei 79.000 € profit înainte de impozitare, plus un bonus de 50.000 € plătit lui Damien pe baza rezultatelor obținute.

Calcularea pragului de semnificație

Au fost luate în considerare următoarele baze de calcul pentru determinarea pragului de semnificație:

- 5-10% din profitul înainte de impozitare normalizat. Aceasta ar oferi o valoare a pragului de semnificație cuprinsă între 6.450 € și 12.900 €.
- 1-2% din venituri. Aceasta ar oferi o valoare a pragului de semnificație cuprinsă între 6.200 € și 12.400 €.
- 0,5-1% din activele totale. Aceasta ar oferi o valoare a pragului de semnificație cuprinsă între 2.150 € și 4.300 €.

Având în vedere faptul că utilizatorii menționați ar fi interesați în principal de profitabilitatea entității, conform raționamentului nostru profesional, o valoare a pragului de semnificație de 10.000 € ar fi adecvată pentru această misiune. Această valoare se bazează pe aproape 8% din profitul înainte de impozitare normalizat.

4.2-2 Aplicarea

Odată stabilită, valoarea pragului de semnificație va constitui un etalon pentru planificarea procedurilor care trebuie efectuate și pentru evaluarea informațiilor obținute. Principalele utilizări ale pragului de semnificație sunt prezentate în figura de mai jos.

Figura 4.2-2A

Aplicații obișnuite ale pragului de semnificație	Comunicați membrilor echipei și persoanelor responsabile cu guvernarea pragul de semnificație care va fi utilizat. [2400.43]
	Determinați ce elemente din situațiile financiare, inclusiv prezentări de informații, sunt semnificative. [2400.47 litera (a)]
	Identificați secțiunile din cadrul situațiilor financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative [2400.45] astfel încât eforturile să poată fi concentrate pe tratarea acestora. [2400.47 litera (b)]
	Asigurarea unui context pentru evaluarea informațiilor obținute ca rezultat al efectuării procedurilor planificate.
	Evaluați posibilitatea ca informațiile obținute să îl determine pe practician să considere că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative, caz în care va fi necesară planificarea unor proceduri suplimentare.
	Evaluați natura și impactul denaturărilor identificate, iar dacă acestea nu sunt corectate, determinați dacă este necesară modificarea concluziei misiunii de revizuire.
	Evaluați toate informațiile noi care ar putea necesita revizuirea pragului de semnificație determinat inițial.

Aspect de avut în vedere

Documentarea denaturărilor

În etapa de planificare, ar fi util să tratați:

- Modul în care denaturările identificate (ca rezultat al procedurilor realizate în cadrul misiunii de revizuire) vor fi documentate și cumulate cu alte denaturări; și
- Momentul în care conducerii i se vor solicita corecturile adecvate (la identificarea erorilor sau în etapele finale ale misiunii).

Denaturări neînsemnate

Ar putea fi util să se stabilească o valoare sub care o denaturare este considerată în mod clar neînsemnată și care, dacă este identificată, nu este necesar să fie documentată în documentele de lucru sau evaluată în niciun fel. Dacă există îndoieli cu privire la măsura în care o anumită denaturare poate fi considerată neînsemnată, atunci cel mai probabil aceasta nu este neînsemnată.

Exemple*Identificarea soldurilor semnificative*

Pe baza valorii calculate a pragului de semnificație, următoarele elemente din situația poziției financiare au fost identificate ca fiind semnificative pentru scopurile misiunii de revizuire. Printre acestea se numără stocurile, veniturile, cheltuielile, creanțele, datoriile, gradul de îndatorare la bancă, imobilizările și împrumutul acordat unei părți afiliate.

Aplicarea în etapa de planificare

La planificarea interviurilor și a procedurilor de revizuire analitice care urmează a fi desfășurate, valoarea pragului de semnificație va fi comunicată membrilor echipei și utilizată pentru a evalua informațiile obținute și pentru a identifica orice alte aspecte care ar putea conține denaturări semnificative.

4.2-3 Revizuirea

Punctul	Dispoziția
44	Practicianul trebuie să revizuiască pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg în eventualitatea în care, pe parcursul revizuirii, ia cunoștință de informații care l-ar fi făcut să determine inițial o valoare diferită. (A se vedea punctul A74)

În majoritatea misiunilor, evaluarea inițială a pragului de semnificație determinată inițial va rămâne neschimbată. Totuși, în anumite situații circumstanțele se pot modifica sau pot apărea informații noi care impun revizuirea valorii inițiale a pragului de semnificație. Un exemplu ar putea fi rezultate din exploatare neașteptate substanțial diferite față de cele anticipate pentru finalul perioadei.

Exemplu

Saigeni este o companie care produce aplicații software pentru telefoanele inteligente. Pragul de semnificație a fost determinat inițial la valoarea de 12.000 € pe baza nevoilor utilizatorilor și a veniturilor înainte de impozitare bugetate pentru anul curent. Însă o anumită aplicație software s-a bucurat de un succes extraordinar în anul curent, iar vânzările și profitabilitatea companiei au fost duble față de valoarea bugetată folosită pentru calculul inițial al pragului de semnificație. În contextul acestor noi informații, practicianul a decis să modifice valoarea pragului de semnificație de la 12.000 € la 24.000 €.

4.3 ÎNȚELEGEREA ENTITĂȚII

Punctul	Dispoziția
	Înțelegerea practicianului
45	Practicianul trebuie să înțeleagă entitatea și mediul său, precum și cadrul de raportare financiară aplicabil, pentru a identifica în ce secțiuni din situațiile financiare este posibil să apară denaturări semnificative furnizând, astfel, o bază pentru a concepe procedurile menite să abordeze acele secțiuni. (A se vedea punctele A75-A77)

4.3-1 De ce?

Până în momentul în care înțelege entitatea pe deplin, practicianul nu este în măsură să identifice aspectele care ar putea conține denaturări semnificative sau să elaboreze procedurile adecvate (interviuri și proceduri analitice). În figura următoare este inclus un sumar al dispozițiilor ce trebuie respectate pentru a înțelege o entitate, inclusiv motivația pentru fiecare dintre acestea.

Dispoziția	Scopul	Procesul
1. Să înțeleagă entitatea și mediul său, precum și cadrul de raportare financiară aplicabil, ...	Oferă un cadru de referință în care practicianul planifică și execută misiunea și își exercită raționamentul profesional.	Un proces dinamic continuu de colectare, actualizare și analizare a informațiilor pe durata misiunii.
2. ... pentru a identifica în ce secțiuni din situațiile financiare este posibil să apară denaturări semnificative, ...	Oferă informațiile necesare pentru ca practicianul să își concentreze eforturile pe secțiunile din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative și pentru a reduce efortul depus pentru aspectele mai puțin semnificative.	Folosirea informațiilor obținute despre entitate și mediul acesteia pentru a identifica secțiunile din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative și cauzele aferente.
3. ... furnizând, astfel, o BAZĂ pentru a concepe procedurile menite să abordeze acele secțiuni.	Îi permite practicianului să utilizeze raționamentul profesional pentru conceperea și efectuarea unor proceduri adecvate și eficiente din punctul de vedere al costurilor.	Conceperea procedurilor (personalizate pe cât posibil) care tratează în mod adecvat cauzele denaturărilor semnificative identificate.

Probabilitatea apariției

Conform dispozițiilor din ISRE 2400 (revizuit), practicianul trebuie să înțeleagă entitatea pentru a putea identifica secțiunile din situațiile financiare în care este probabil să apară denaturări semnificative. Procedurile necesare într-o revizuire sunt mai puțin oneroase decât dispoziția de audit care prevede identificarea și evaluarea riscului de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor.

Secțiunile din cadrul situațiilor financiare în care este probabil să apară denaturări sunt cele predispuse la apariția acestora din cauza unor chestiuni precum incertitudinea în estimări, complexitatea ridicată sau nevoia aplicării raționamentului profesional (stocuri dificil de evaluat etc.). Printre secțiunile din situațiile financiare în care este probabil să apară denaturări nu se numără și secțiunile nesemnificative sau relativ ușor de revizuit, precum costul unei clădiri deținute de câțiva ani.

Câteva dintre beneficiile aferente înțelegerii entității sunt descrise în figura de mai jos.

Figura 4.3-1B

Beneficiile înțelegerii entității	Un cadru de referință pentru planificarea și realizarea unei misiuni de revizuire și pentru efectuarea raționamentelor profesionale referitoare la secțiunile din situațiile financiare în care este probabil să apară denaturări.
	Informații pentru formularea așteptărilor necesare pentru desfășurarea procedurilor analitice.
	Înțelegerea entității stabilește un cadru de referință pe care practicianul îl poate folosi pe întreaga durată a misiunii și o bază pentru elaborarea procedurilor (răspunsurilor) adecvate pentru secțiunile din situațiile financiare în care este probabil să apară denaturări.
	Informațiile necesare pentru identificarea unor aspecte precum neprezentarea unor tranzacții cu părțile afiliate, aspecte legate de stabilirea prețurilor pentru stocuri, tranzacții de schimb valutar, neclarități privind continuitatea activității, tranzacții neobișnuite sau neconformitatea cu legile și reglementările.
	Evaluarea măsurii în care din procedurile desfășurate au fost obținute suficiente probe adecvate.
	Informații pentru evaluarea selectării și aplicării politicilor contabile de către conducere, precum și a caracterului corespunzător al prezentării și descrierilor din situațiile financiare. [2400.69 și 2400.71]

Înțelegerea practicianului este obținută și aplicată în mod repetat pe parcursul efectuării misiunii și este actualizată pe măsură ce apar modificări ale condițiilor și circumstanțelor. Acest lucru este ilustrat în figura de mai jos.

Figura 4.3-1C

Etapa misiunii	Sursa de informare
Acceptarea clientului	Procedurile de acceptare a misiunii.
Continuarea relațiilor cu clientul	Misiunile desfășurate anterior.
Planificarea și determinarea pragului de semnificație	Analiza preliminară și interviurile conducerii, inclusiv schimbările majore care au avut loc în perioada respectivă.
Realizarea	Rezultatele interviurilor și ale procedurilor analitice.
Concluzionarea	Discuțiile finale cu clientul și cu persoanele responsabile cu guvernanta.

Aspect de avut în vedere

Evitați tentația, în special în cazul misiunilor recurente, de a sări peste etapa de înțelegere a entității, presupunând că ați dobândit cunoștințele necesare despre aceasta în anii precedenți și că între timp nu a avut loc nicio schimbare. Această abordare poate duce la desfășurarea unui set standard de proceduri de revizuire fără a lua în considerare secțiunile din situațiile financiare în care este probabil să apară denaturări sau acordându-le prea puțină atenție. Astfel pot fi depuse eforturi prea mari pentru probleme minore și eforturi insuficiente pentru probleme importante.

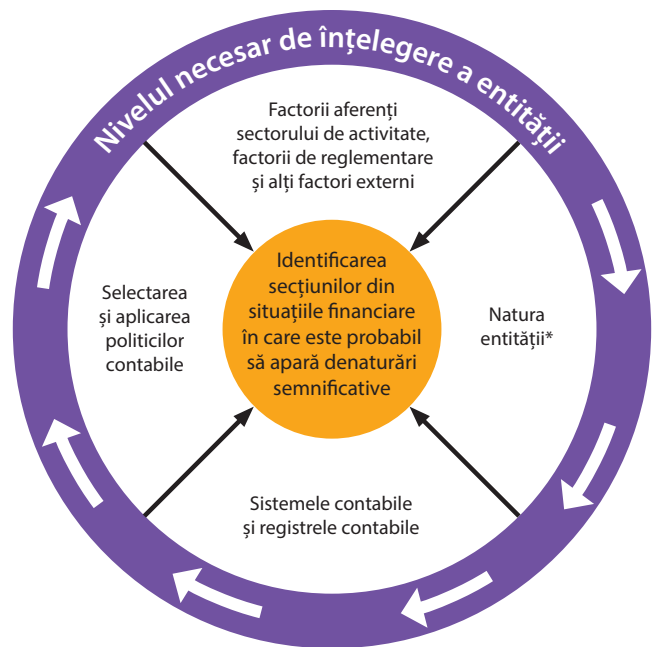
Înțelegerea entității nu este o etapă distinctă care să poată fi încheiată la începutul misiunii, iar apoi ignorată. Este important să cunoaștem entitatea din ce în ce mai bine pe întreaga durată a misiunii și să fim atenți la potențialele denaturări neidentificate anterior sau la cazurile în care evaluarea inițială a potențialelor denaturări trebuie actualizată. Când au loc schimbări ale condițiilor și circumstanțelor, asigurați-vă că documentația este actualizată și toate implicațiile, precum modificarea procedurilor de revizuire, sunt luate în calcul.

4.3-2 Aria de acoperire

Punctul	Dispoziția
46	Înțelegerea practicianului trebuie să includă următoarele: (A se vedea punctele A78, A87, A89) a) Factorii aferenți sectorului de activitate, factorii de reglementare și alți factori externi relevanți, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil; (b) Natura entității, inclusiv: (i) Operațiunile sale; (ii) Structurile sale de proprietate și guvernanta; (iii) Tipurile de investiții pe care entitatea le face și plănuiește să le facă; (iv) Modul în care entitatea este structurată și finanțată; și (v) Obiectivele și strategiile entității; (c) Sistemele contabile și registrele contabile ale entității; și (d) Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate.

Practicianul ar trebui să înțeleagă entitatea suficient de bine pentru a îndeplini obiectivele misiunii sale. Gradul de aprofundare se va baza pe raționamentul profesional; însă amploarea și profunzimea înțelegerii practicianului sunt mai reduse decât cele ale înțelegerii deținute de către conducere.

Standardul stabilește patru arii de cunoaștere specifice, ilustrate în figura de mai jos.



* Inclusiv: operațiunile, structura de proprietate/guvernanta, investițiile (făcute și propuse), structura operațională, structura de finanțare și obiectivele și strategiile entității

În plus, practicianul poate lua în considerare și următoarele aspecte pentru înțelegerea entității și a mediului acesteia.

Figura 4.3-2B

Alte aspecte de luat în considerare pentru înțelegerea entității	„Tonul la vârf” și mediul de control al entității prin care entitatea tratează riscurile cu privire la raportarea financiară și conformitatea cu obligațiile sale de raportare financiară. Nivelul de dezvoltare și complexitatea sistemelor de contabilitate și raportare financiară ale entității și ale controalelor aferente prin care sunt păstrate registrele contabile și informațiile conexe ale entității.
	Nivelul de dezvoltare al structurii de conducere și guvernanta a entității cu privire la gestionarea și supravegherea registrelor contabile și a sistemelor de raportare financiară ale entității care susțin întocmirea situațiilor financiare. Entitățile mai mici au, de regulă, mai puțini angajați, fapt care poate influența modul în care conducerea își exercită atribuțiile de supraveghere. De exemplu, se poate ca separarea sarcinilor să nu fie posibilă. Totuși, într-o entitate mică administrată de proprietar, proprietarul-administrator poate exercita o supraveghere mai eficientă decât într-o entitate mai mare. Această supraveghere poate compensa oportunitățile în general mai limitate de separare a sarcinilor.
	Obligațiile sau dispozițiile de raportare financiară ale entității și dacă acele obligații sau dispoziții există conform legilor sau reglementărilor aplicabile ori în contextul unor angajamente de raportare financiară voluntară instituite conform unor angajamente formale de guvernanta sau asumare a răspunderii (de exemplu, conform unor angajamente contractuale cu terțe părți).
	Prevederile relevante din legi și reglementări care sunt recunoscute în general ca având un efect direct asupra determinării valorilor și a prezentărilor de informații semnificative din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor, aspecte de mediu etc.
	Complexitatea cadrului de raportare financiară.
	Dacă entitatea este o componentă a unui grup de entități sau dacă este asociată cu alte entități.
	Modul în care entitatea identifică și tratează riscurile legate de raportarea financiară și potențialele situații de fraudă (a conducerii și angajaților) și modul în care se asigură conformitatea cu obligațiile de raportare financiară.
	Procedurile entității pentru consemnarea, clasificarea și sintetizarea tranzacțiilor, prin care se adună informațiile care urmează a fi incluse în situațiile financiare și prezentările aferente.
	Tipurile de aspecte care au necesitat ajustări contabile în situațiile financiare ale entității din perioadele anterioare.

Aspect de avut în vedere*Controlul intern*

Într-o misiune de revizuire, practicianul va dobândi o înțelegere elementară a controlului intern, de exemplu, în ceea ce privește politicile și procedurile entității pentru:

- Înregistrarea, clasificarea și sintetizarea tranzacțiilor; și
- Colectarea informațiilor pentru includerea și prezentarea lor în situațiile financiare.

Nu există nicio dispoziție, precum cele dintr-o misiune de audit, referitoare la evaluarea proiectării și implementării controalelor relevante sau, unde este cazul, la testarea eficacității cu care funcționează controalele.

Exemple de posibile implicații ale NEînțelegerii entității

Dacă practicianul nu înțelege entitatea suficient de bine, el ar putea trece cu vederea anumite modificări sau evenimente importante care au loc pe parcursul perioadei și care pot avea drept rezultat denaturări semnificative sau lipsa prezentării unor informații în situațiile financiare. De exemplu, dacă nu a intervievat conducerea cu privire la baza de clienți a entității, practicianul ar putea trece cu vederea chestiuni precum:

- Clienți aflați în dificultate financiară, care își achită cu greu facturile. Acest aspect ar putea avea impact asupra provizionului pentru creanțe îndoielnice.
- Clienți noi de dimensiuni mari care ar putea beneficia de reduceri de preț semnificative sau de alt tratament preferențial. Acest aspect ar putea avea impact asupra indicatorilor financiari și a politicilor de recunoaștere a veniturilor.
- Clienți care contribuie în mod semnificativ la bonusurile agenților de vânzări. Acest aspect ar putea avea ca rezultat înregistrarea vânzărilor în alte perioade decât cele în care au fost efectuate.
- Clienți pierduți în favoarea unor competitori care oferă un preț mai bun sau o calitate superioară. Acest aspect ar putea avea ca rezultat un surplus de stocuri pentru care valoarea contabilă trebuie redusă la o valoare realizabilă. De asemenea, ar putea indica faptul că entitatea s-ar putea afla în dificultate financiară.

Aspect de avut în vedere

În multe jurisdicții, **legislația privind mediul** prevede luarea unor măsuri specifice de către conducere pentru a evita penalizări semnificative pentru neconformitate. Interesați-vă cu privire la legislația respectivă, precum și la penalizările aferente, în cadrul procesului de înțelegere a entității.

4.3-3 Cum?

Practicianul poate dobândi informații pentru înțelegerea entității atât din surse interne, cât și externe. Pașii de urmat recomandați sunt prezentați pe scurt în figura de mai jos.

Figura 4.3-3A

Pasul	Descrierea
Intervievați conducerea	Identificați persoana din entitate care este cea mai în măsură să vă ofere informațiile necesare referitoare la fiecare dintre cele patru arii de cunoaștere specificate (Figura 4.3-2A), iar apoi la celelalte aspecte descrise mai sus (Figura 4.3-2B). Stabiliți întâlniri cu persoana identificată (persoanele identificate) pentru a îi (le) adresa întrebările necesare și documentați răspunsurile. O abordare alternativă este să oferiți persoanei (persoanelor) identificate o listă de întrebări sau o fișă de lucru, solicitând să fie completată de conducere înainte de ședință.
Luați în considerare informațiile care pot fi obținute cu ușurință din surse externe	Deși principala sursă de informații vor fi interviurile, practicianul poate decide că pentru a înțelege entitatea ar fi utile informații suplimentare despre situația generală a economiei, situația domeniului de activitate al clientului și chiar de informații despre clientul însuși și despre conducerea superioară. Deși nu sunt prevăzute în mod specific de ISRE 2400 (revizuit), aceste informații pot fi adesea obținute de pe internet, de la asociații profesionale, din ziare și reviste.
Evaluați informațiile obținute	Revizuiți informațiile obținute pentru a identifica aspectele din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative. Documentați constatările și procedurile care vor fi proiectate și efectuate pentru a trata aceste posibile denaturări. Această evaluare ar putea face parte dintr-o discuție de planificare cu echipa misiunii, în care se pot discuta și proiecta proceduri adecvate pentru a trata aceste aspecte.

În cadrul unei misiuni de revizuire, practicianul va lua în considerare răspunsurile primite la interviu în contextul înțelegerii obținute și al rezultatelor procedurilor analitice efectuate. Nu există o dispoziție privind verificarea informațiilor primite ca răspuns la interviu sau realizarea unui anume tip de cercetare decât dacă practicianul descoperă un aspect (aspecte) care îl determină să considere că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative. În acest caz sunt necesare proceduri suplimentare pentru a confirma sau infirma existența unei denaturări semnificative. De exemplu, dacă practicianul ia cunoștință despre un contract semnificativ, acesta poate alege să citească acest contract.

Aspect de avut în vedere

În general, cele mai eficiente proceduri ale unei misiuni de revizuire sunt interviu și analiza. Însă, în cazurile în care ar fi mai eficientă o procedură de fond în locul unei interviu (precum o dovadă în totalul unui anume sold care să confirme 100% din vânzările anuale sau să confirme un sold de creanțe sau un împrumut bancar), aceasta este perfect acceptabilă.

Exemplu

Aiden și Sophia dețin și administrează un mic cămin de bătrâni, cu opt rezidenți. Ei au solicitat companiei Blinberry & Co. să le revizuiască situațiile financiare, probabil în vederea obținerii unui împrumut bancar necesar renovării și extinderii căminului.

Contabilul le-a trimis lui Aiden și Sophiei o listă de întrebări de avut în vedere înainte de ședința stabilită pe 25 octombrie. Întrebările adresate au fost următoarele:

- Există factori aferenți sectorului de activitate, factori de reglementare și alți factori externi care vor afecta activitatea dumneavoastră?
- Care sunt tendințele generale ale sectorului de activitate și cât de competitivă este afacerea dumneavoastră?
- Descrieți schimbările majore care au avut loc în ultimele 12 luni (de exemplu, schimbări de operațiuni, personal, finanțare sau contracte noi).
- Care sunt provocările majore cu care vă confrunțați în activitatea dumneavoastră?
- Cine este proprietarul entității și există vreo structură de guvernare?
- Există o declarație de misiune / viziune a entității, anumite valori centrale sau un cod de conduită pentru angajați?
- Descrieți modul în care entitatea este administrată zilnic.
- Descrieți structura organizațională, inclusiv numărul de angajați și responsabilitățile acestora.
- Cine ține registrele contabile și cât de des întocmiți rapoarte financiare?
- Cine revizuieste rapoartele financiare pentru a se asigura că sunt corecte și că reflectă toate tranzacțiile entității?
- Cum asigurați exhaustivitatea veniturilor obținute?
- Care este procesul de autorizare a cheltuielilor și de menținere a controlului asupra activelor fixe dobândite?
- Aveți un plan de afaceri? Dacă nu, ce schimbări plănuți în privința activității sau a personalului pentru anii următori?
- Au existat probleme majore anul trecut (de exemplu, publicitate negativă, procese, fluxuri de trezorerie slabe, plângeri din partea rezidenților sau probleme de reglementare) sau orice probleme financiare (precum nevoia de noi investiții de capital sau inabilitatea de a atrage personal cu calificările necesare)?
- Politicile contabile au fost modificate sau au fost utilizate în mod consecvent?
- Există părți dificile sau complexe în raportarea financiară a entității (cum ar fi estimări, evaluarea activelor sau angajamente)?
- Descrieți modul de finanțare a entității (de exemplu, numele băncilor, detaliile condițiilor de finanțare și rata dobânzilor).
- Entitatea deține investiții sau acțiuni în alte entități?
- Există părți afiliate? Dacă da, puteți furniza detalii ale tranzacțiilor cu acestea?
- Există vreun istoric sau vreun risc cunoscut de fraudă comisă de angajați? Dacă da, au fost luate măsuri de minimizare a acestor riscuri?

În urma ședinței din 25 octombrie, contabilii au evaluat informațiile dobândite și au documentat următoarele aspecte (a se vedea extrasul) care ar putea conține denaturări semnificative.

Aspecte din cadrul situațiilor financiare	Natura posibilelor denaturări semnificative	Procedurile de revizuire pentru a trata posibilele denaturări
Toate aspectele	<i>În anul curent a fost angajat un contabil nou cu jumătate de normă. Acesta ar putea comite erori contabile.</i>	<i>Realizați analize suplimentare ale soldurilor conturilor pentru aspectele în care s-ar putea strecura erori, precum delimitarea în timp a tranzacțiilor.</i>
Stocuri	<i>Căminul de bătrâni are un stoc considerabil de așternuturi de pat, articole de curățenie și alimente. Acestea sunt numărate o dată pe an. Însă, din cauza furturilor, există adesea o diferență din registrele contabile și cantitățile fizice.</i>	<i>Discutați despre controlul stocurilor, procedurile de numărare și rezultatele numărătorii fizice. De asemenea, intervievați conducerea privind motivele variațiilor majore.</i>
Active fizice	<i>În perioada investigată există investiții majore în imobilizări corporale, cu multe intrări și ieșiri.</i>	<i>Discutați despre controalele activelor fizice, procedurile utilizate pentru înregistrarea intrărilor și ieșirilor și politicile contabile relevante. De asemenea, revizuiți tipul și cantitatea intrărilor și ieșirilor efectuate în perioada revizuită.</i>
Venituri	<i>Sistemul de monitorizare a serviciilor de îngrijire specială oferite rezidenților nu funcționează în mod adecvat. În consecință, pot exista servicii prestate încă, fapt care ar putea duce la denaturări semnificative.</i>	<i>Revizuiți veniturile aferente serviciilor de îngrijire specială din anii anteriori și bugetul perioadei curente. Intervievați conducerea cu privire la diferențe. Ca o procedură suplimentară, selectați unul sau doi rezidenți care beneficiază de servicii speciale și asigurați-vă că serviciile respective au fost facturate în mod regulat</i>
Prezentarea informațiilor	<i>Familia unui fost rezident dă în judecată căminul pe motive de tratament neadecvat aplicat mamei lor pe durata ultimelor sale zile.</i>	<i>Adresați mai multe întrebări privind procesul și decideți dacă informațiile referitoare la proces trebuie incluse în situațiile financiare. În funcție de circumstanțe, poate fi de asemenea potrivit să solicitați analizarea corespondenței împreună cu avocații entității sau să luați în considerare solicitarea unei scrisori de confirmare din partea avocatului.</i>

Aspect de avut în vedere

Intervievările cu dublu scop

Răspunsurile la întrebări precum cele de mai sus vor ajuta la înțelegerea entității, dar în același timp ar putea constitui o parte majoră a probelor necesare formării unei concluzii referitoare la situațiile financiare.

4.3-4 Planificarea

După ce a fost determinat pragul de semnificație și au fost înțelese entitatea, mediul său și AFRF, următorul pas este planificarea procedurilor de revizuire.

Planificarea este un pas important în realizarea unei misiuni de revizuire eficiente și eficace. Timpul acordat planificării poate concentra eforturile de lucru către aspectele semnificative, evitându-le pe cele nesemnificative.

Utilizările planificării	Îndreptarea atenției personalului/partenerilor către obiectivele misiunii.
	Identificarea modalităților prin care entitatea ar putea ajuta misiunea, precum întocmirea anumitor documente de lucru și analize.
	Identificarea elementelor și a prezentărilor de informații semnificative din cadrul situațiilor financiare, precum și a aspectelor care ar putea conține denaturări semnificative, iar apoi elaborarea unui răspuns adecvat.
	Asigurarea elaborării unui set coerent de proceduri de revizuire pentru a atinge obiectivele misiunii. Acest lucru implică eliminarea (pe baza raționamentului profesional) a procedurilor de revizuire considerate inutile pentru această misiune, precum cele din listele de verificare standard.
Beneficiile planificării	Membrii echipei sunt informați în mod adecvat cu privire la obiectivele și așteptările aferente misiunii.
	Situațiile problematice pot fi anticipate, în măsura posibilă, și surprizele evitate.
	Procedurile de revizuire se axează pe aspectele cu potențiale denaturări semnificative.
	Misiunea este bine organizată, coordonată și susținută din punctul de vedere al personalului implicat.

Multe misiuni de revizuire realizate de PMM-uri necesită echipe relativ mici sau sunt desfășurate de către un singur practician. În mod ideal, întreaga echipă a misiunii ar trebui să ia parte la discuțiile de planificare, însă cel mai important este ca personalul superior din cadrul misiunii să fie implicat. Partenerul și personalul superior dețin de obicei cele mai multe informații referitoare la entitate și sunt în măsură să ia decizii importante.

Următoarele aspecte pot fi discutate în cadrul unei discuții de planificare.

Figura 4.3-4B

Conținutul discuțiilor de planificare	Entitatea (operațiuni, personal etc.) și schimbările din această perioadă, precum și dificultățile întâmpinate de client.
	Denaturările semnificative cel mai probabil să apară (și motivele apariției acestora) în situațiile financiare, precum și răspunsul adecvat.
	Preocupările specifice (de exemplu, tranzacții cu părțile afiliate, estimări complexe, litigii sau despăgubiri și evenimente/condiții privind continuitatea activității).
	Experiența dobândită în misiunile anterioare (cum ar fi chestiunile notate în dosar pentru a fi reportate, domeniile problematice, natura și valoarea denaturărilor identificate și răspunsul conducerii la recomandările făcute).
	Modificările care au intervenit în AFRF (precum noi standarde de contabilitate).
	Potențialul de îmbunătățire a calității misiunii și a documentației dosarului, precum și eficiența/eficacitatea procedurilor de revizuire efectuate.
	Orice fapt care indică existența unei fraude comise de conducere sau angajați.
	Îndatoririle personalului și motivele acestora.
	Documentarea rezultatului în rezumatul planificării.
Conținutul rezumatului planificării	Natura misiunii și cerințele speciale.
	Îndrumări cu privire la aspectele care pot fi considerate semnificative.
	O strategie generală (factorii de risc importanți care trebuie luați în considerare, plasarea în timp, abordarea misiunii), axată pe aspectele care ar putea conține denaturări semnificative.
	Un plan de acțiune detaliat (procedurile de revizuire care urmează a fi efectuate), axat pe aspectele care ar putea conține denaturări semnificative.
	Distribuirea responsabilităților în rândul membrilor echipei, cu accent pe aspectele care ar putea conține denaturări semnificative.

Aspect de avut în vedere

Asigurați-vă că membrii personalului sunt informați cu privire la entitate și sectorul de activitate înainte să înceapă activitatea. Conducerea nu are o părere bună despre membrii personalului noi sau neinformați care pun întrebări privind chestiuni de bază (care sunt constante) pe care le-ar fi putut afla cu ușurință din dosarul anului precedent.

Nu uitați să documentați rezultatele planificării misiunii și ale deciziilor luate. În cazul unei entități de mici dimensiuni, o notă este suficientă.

Dacă este posibil, solicitați conducerii să pregătească documente de lucru justificative precum reconcilieri și analize ale soldurilor.

Luați în calcul posibilitatea utilizării unei foi de calcul sau a altor programe software pentru activitățile consumatoare de timp precum introducerea înregistrărilor contabile, urmărirea comparațiilor analitice, pregătirea fișelor de lucru și întocmirea situațiilor financiare.

Dacă este posibil, desfășurați-vă activitatea, inclusiv cea de revizuire a dosarului, la sediul clientului. Nu este eficient să reveniți la sediul entității ulterior pentru a solicita informații suplimentare.

Exemplu de notă privind aspectele importante ale entității și ale mediului său, precum și planificarea misiunii de revizuire

Entitatea: *Compania manufacturieră XYZ Limited*

Finalul perioadei: 31 decembrie 20XX

Afacerea

- Compania achiziționează pompe electrice și accesorii și le assemblează pentru a le vinde utilizatorilor finali.
- Industria și piața pompelor electrice se află într-un ușor declin. Tehnologia pompelor avansează, iar marjele de profit aferente pompelor asamblate sunt din ce în ce mai mici. Trebuie să interviuăm conducerea cu privire la eventualitatea uzurii morale a stocurilor.

Proprietarii

- Compania a fost înființată acum 10 ani. Președintele, domnul A.D. Green, a fost acționarul fondator. Toți proprietarii companiei sunt membri ai familiei sale.
- Există un consiliu de guvernare format în mare parte din membri de familie cu experiență limitată în domeniul financiar. Acest consiliu aprobă planul de afaceri în fiecare an și se întrunește o dată la două luni pentru a analiza progresul și pentru a discuta problemele operaționale.

Tonul la vârf

- Pare să existe un angajament puternic față de integritate, demonstrat de acțiunile domnului Green.
- Personalul-cheie pare să fie competent și să aibă responsabilități bine definite.
- Nu cunoaștem situații în care conducerea să fi evitat controalele.
- În trecut unele stocuri au făcut obiectul furtului, iar un angajat din departamentul de vânzări a fost concediat în urmă cu doi ani pentru declararea unei valori mai mari a cheltuielilor.

Pragul de semnificație

- Banca și membrii familiei sunt utilizatorii principali ai situațiilor financiare. Pragul de semnificație de 18.000 € s-a bazat pe 5% din venitul aferent activităților continue.
- Pragul de semnificație din anul precedent a fost de 15.000 €.

Registrele contabile

- Gwen Smith este responsabilă de contabilitate. Ea supervisează toate funcțiile contabile și are un asistent.
- Un pachet standard de programe informatice de contabilitate este folosit pentru registrul Cartea mare, conturile de creanțe, conturile de datorii, salarizare și stocuri. Gwen întocmește și reconcilierile bancare lunare.
- Gwen a fost de acord să întocmească documentele de lucru solicitate.
- Gwen și managerii principali au acces de la distanță la registrele financiare și la alte date operaționale. Jack Billings este un consultant IT extern care supraveghează nevoile IT ale companiei și este responsabil de controlul accesului de la distanță, de protecția împotriva virusilor și de integritatea / copia de siguranță a tuturor datelor companiei.

Plasarea în timp

- Timpul alocat este de XX ore/persoană. Această revizuire este atribuită unui angajat.
- Misiunea va fi demarată la data de 14 ianuarie 20XX. Trebuie avut în vedere faptul că domnul Green preferă să finalizeze situațiile financiare înainte de vacanța sa anuală de la finalul lunii februarie.

Aspectele identificate care ar putea conține denaturări semnificative

- Pe lângă elementele care depășesc pragul de semnificație, trebuie tratate următoarele aspecte:
 - (a) Stocurile, ca urmare a dimensiunii soldului și a estimărilor necesare în ceea ce privește uzura morală etc. Ar trebui să fie desfășurate interviuri și cu privire la procedurile de numărare a stocurilor, metodele utilizate pentru evaluarea stocurilor cu mișcare lentă și procedurile de delimitare în timp a tranzacțiilor de la finalul anului.
 - (b) Creanțele, ca urmare a dimensiunii soldului și a estimărilor referitoare la clienții incerti.
 - (c) Vânzările, ca urmare a posibilității existenței unor vânzări neînregistrate sau a recunoașterii de venituri în dezacord cu politicile contabile importante ale entității.
 - (d) Costul vânzărilor, ca urmare a potențialelor clasificări eronate ale conturilor de cheltuieli și tratamentului sumelor în valută.
- Trebuie să fiți atenți la eventualele părți afiliate și orice incertitudini privind continuarea activității.
- Pe baza discuției purtate cu domnul Green, compania se așteaptă la o creștere de aproximativ 5% în anul curent. Având în vedere schimbările tehnologice și industriale în general, trebuie să interviuăm conducerea și cu privire la potențialele schimbări majore care ar putea avea loc în stocuri, creanțe și datorii.
- Ar putea fi necesar să se obțină fonduri de la bancă în vederea finanțării activităților de cercetare și dezvoltare planificate.
- Având în vedere tendințele din acest sector de activitate, proprietarii ar putea lua în considerare vânzarea companiei. Astfel, conducerea ar putea dori să aibă profituri mai mari în anul curent în comparație cu anul precedent, în care prioritatea a fost minimizarea poverii fiscale.

Procedurile de revizuire care trebuie efectuate

Consultați formularele A-ZZ din dosar.

Întocmită de: *Jan Friskoe* Data: *10 ianuarie 20XX*

Revizuită de: *Faylia Jayit* Data: *15 ianuarie 20XX*

4.4 CONCEPEREA PROCEDURILOR ADECVATE

Punctul	Dispoziția
	Conceperea și implementarea procedurilor
47	Pentru a obține suficiente probe adecvate ca bază pentru o concluzie cu privire la situațiile financiare ca întreg, practicianul trebuie să conceapă și să efectueze interviuri și proceduri analitice: (A se vedea punctele A79-A83, A87, A89) (a) Pentru a trata toate elementele semnificative din situațiile financiare, inclusiv prezentările de informații; și (b) Pentru a se concentra pe tratarea secțiunilor din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative.

Ultimul pas în cadrul activității de planificare este determinarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor necesare pentru a obține suficiente probe adecvate pentru misiunea de revizuire. Procedurile planificate vor trata:

- Dispozițiile ISRE 2400 (revizuit), inclusiv:
 - (a) Toate elementele semnificative din situațiile financiare, inclusiv prezentările de informații;
 - (b) Secțiunile din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative;
 - (c) Domeniile specifice (precum tranzacțiile cu părțile afiliate, continuitatea activității, fraudă și neconformitatea); și
- Dispozițiile (inclusiv dispozițiile de raportare suplimentară) stabilite în baza legislației sau a reglementărilor aplicabile.

4.4-1 Tipuri de proceduri

Pentru a atinge obiectivul de a obține suficiente probe adecvate pentru a susține concluzia de asigurare limitată, trebuie concepute și efectuate o serie de proceduri în cadrul misiunii de revizuire. Natura acestor proceduri este detaliată în figura de mai jos. Trebuie avut în vedere faptul că evaluarea atentă a informațiilor obținute reprezintă o parte integrantă a desfășurării acestor proceduri.

Figura 4.4-1A

Tipul procedurii	Natura procedurii
Intervievare	Solicitarea informațiilor considerate necesare în circumstanțele misiunii din partea conducerii și altor persoane din cadrul entității. Extinderea interviurilor, atunci când este necesar, pentru a obține informații nefinanciare. Evaluarea răspunsurilor oferite de conducere.
Analitică	Identificarea inconsecvențelor sau a variațiilor față de tendințele, valorile sau normele așteptate în situațiile financiare, precum nivelul concordanței situațiilor financiare cu datele-cheie, inclusiv indicatorii-cheie de performanță. Obținerea sau actualizarea înțelegerii practicianului cu privire la entitate și mediul său, inclusiv pentru a-i permite să poată identifica secțiunile din situațiile financiare unde pot apărea denaturări semnificative. Furnizarea de probe coroborative cu privire la alte proceduri de interviu sau analitice deja efectuate. Evaluarea inconsecvențelor identificate prin interviuri suplimentare sau alte proceduri.
Personalizarea în funcție de circumstanțe	Desfășurarea unor proceduri suplimentare, pe lângă interviu și analiză, în cazurile în care practicianul consideră că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative. Aceste proceduri trebuie să fie suficiente pentru a se putea concluziona că: - Nu este probabil ca acel aspect (acele aspecte) să determine denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg; sau - Acel aspect (acele aspecte) determină denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg. Evaluarea informațiilor obținute și/sau a răspunsurilor oferite de către conducere.
Altele	În orice situație în care raționamentul profesional al practicianului îi dictează faptul că este necesar sau pur și simplu mai eficient să desfășoare alte tipuri de proceduri, precum teste de fond ale detaliilor, confirmări externe, lecturarea termenelor unui contract important sau revizuirea registrelor contabile. Desfășurarea altor proceduri nu modifică obiectivul misiunii, care este obținerea unei asigurări limitate în privința situațiilor financiare ca întreg. Evaluarea altor informații obținute și/sau a răspunsurilor oferite de către conducere.

Aspect de avut în vedere

În momentul în care decideți care sunt procedurile suplimentare care trebuie desfășurate, nu uitați să luați în considerare probele care au fost deja obținute în urma procesului de înțelegere a entității.

A se vedea capitolul 5 al prezentului Ghid și punctele 2400.48-49 și 2400.A84-A91 ale standardului pentru îndrumări suplimentare referitoare la efectuarea acestor proceduri.

Punctul	Dispoziția
48	Intervievările conducerii și ale altor părți din cadrul entității, după caz, de către practician trebuie să includă următoarele: (A se vedea punctele A84-A87) (a) Modul în care conducerea efectuează estimările contabile semnificative prevăzute în cadrul de raportare financiară aplicabil; (b) Identificarea părților afiliate și a tranzacțiilor cu părțile afiliate (consultați Anexa A pentru descrierea conceptului de părți afiliate), inclusiv a scopului acelor tranzacții; (c) Dacă există tranzacții, evenimente sau aspecte semnificative, neobișnuite sau complexe care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv: (i) Modificări semnificative în activitățile de afaceri ale entității sau în operațiunile acesteia; (ii) Modificări semnificative ale termenelor contractelor care afectează semnificativ situațiile financiare ale entității, inclusiv termenele contractelor de finanțare sau de creditare ori clauzele restrictive; (iii) Înregistrări contabile semnificative sau alte ajustări ale situațiilor financiare; (iv) Tranzacții semnificative care au loc sau sunt recunoscute către finalul perioadei de raportare; (v) Situația oricăror denaturări necorectate identificate pe parcursul misiunilor anterioare; și (vi) Efectele sau implicațiile posibile pentru entitate ale tranzacțiilor sau relațiilor cu părțile afiliate; (d) Existența oricăror cazuri concrete, suspectate sau care fac obiectul unor acuzații: (i) De fraudă sau acțiuni ilegale care afectează entitatea; și (ii) De neconformitate cu prevederile legale și de reglementare care sunt în general recunoscute ca având un efect direct asupra determinării valorilor și a prezentărilor de informații semnificative din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor; (e) Măsura în care conducerea a identificat și a tratat evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului care impun ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea; (f) Baza pentru evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea; (A se vedea punctul A88) (g) Dacă există evenimente sau condiții care par să genereze îndoieli cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea; (h) Angajamentele, obligațiile contractuale sau contingențele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările de informații; și (i) Tranzacțiile nemonetare sau tranzacțiile fără contraprestație semnificative din perioada de raportare financiară respectivă.

A se consulta [Anexa D](#) pentru un tabel care prezintă natura interviurilor din ISRE 2400 (revizuit).

4.4-3 Procedurile analitice

Punctul	Dispoziția
49	Atunci când concepe proceduri analitice, practicianul trebuie să analizeze dacă datele din sistemul contabil al entității și registrele contabile sunt adecvate în scopul efectuării procedurilor analitice. (A se vedea punctele A89-A91)

Procedurile analitice implică evaluarea informațiilor financiare prin analiza relațiilor dintre datele financiare și cele nefinanciare.

Procedurile analitice sunt utilizate pentru a:

- Identifica secțiunile din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative, în sprijinul interviurilor inițiale ale practicianului.
- Identifica inconsecvențele sau variațiile față de tendințele, valorile sau normele așteptate în situațiile financiare, precum nivelul concordanței situațiilor financiare cu datele-cheie, inclusiv indicatorii-cheie de performanță, care l-ar putea determina pe practician să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ.
- Furniza probe coroborative cu privire la alte proceduri de interviuare sau analitice deja efectuate.

Utilizările procedurilor analitice:

Figura 4.4-3A

Utilizări	Scopul
Înțelegerea entității sau actualizarea informațiilor despre entitate	De a ajuta la identificarea secțiunilor din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative. De exemplu, la analiza reducerii marjei brute, s-a descoperit că unele elemente de natura stocurilor sunt vândute la prețuri scăzute ca urmare a posibilei uzuri morale. Motivele și amploarea uzurii morale pot fi apoi analizate mai amănunțit.
Obținerea de informații relevante	De a colecta informații referitoare la rezultatele din exploatare și rezultatele financiare preconizate, precum: • Bugete sau previziuni, inclusiv extrapolările datelor interimare sau anuale; și • Informațiile despre sectorul în care entitatea își desfășoară activitatea, precum informațiile privind marja brută sau o comparație între raportul dintre vânzările și creanțele entității, pe de o parte, și valorile medii pentru sectorul de activitate sau alte entități de dimensiuni similare din același sector de activitate, pe de altă parte.
Înțelegerea relațiilor dintre date	De a identifica un aspect (aspecte) care l-ar putea determina pe practician să considere că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative, prin înțelegerea relațiilor dintre: • Elementele informațiilor financiare din perioada respectivă; și • Informațiile financiare și informațiile nefinanciare relevante, cum ar fi costul salariilor față de numărul de angajați.
Efectuarea de proceduri suplimentare	De a investiga orice aspecte identificate care l-ar putea determina pe practician să considere că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative. De exemplu, dacă există o preocupare că vânzările ar putea fi incomplete, se poate face o comparație a vânzărilor după categoriile majore în raport cu cele din lunile, trimestrele sau perioadele anterioare și pot fi solicitate explicații pentru variațiile descoperite.

Metode de analiză

Metodele utilizate pentru a identifica relațiile și elementele individuale care par neobișnuite sau care variază față de tendințele sau valorile estimate sunt rezumate în figura următoare.

Figura 4.4-3B

Metoda	Scopul
Comparații simple	Stabiliți relațiile dintre datele financiare și nefinanciare. De exemplu, dacă se știe că a existat o creștere a costului curentului electric pe parcursul anului, ar fi de așteptat să existe și o creștere a costului de distribuție a acestuia. Dacă nu există o astfel de creștere, se va investiga motivul (de exemplu, economiile de curent din perioada respectivă).
Comparații cu valorile estimate	Evaluati rezultatele financiare din punctul de vedere al consecvenței cu valorile așteptate. De exemplu, dacă prețul produselor vândute a crescut în perioada respectivă, ar trebui să existe și o creștere a marjei brute în comparație cu perioadele anterioare, cu excepția situației în care și prețurile de achiziție au crescut.
Comparații cu așteptările dezvoltate din alte surse	Comparați valorile înregistrate sau indicatorii calculați pe baza valorilor înregistrate cu așteptările dezvoltate din informațiile obținute din surse relevante. De exemplu, dacă o entitate produce 50 de motoare electrice pe an și le vinde cu aproximativ 10.000 € bucata, valoarea înregistrată a veniturilor din vânzări ar trebui să fie de circa 500.000 €. În caz contrar, se vor investiga motivele.
Analiză complexă utilizând tehnici statistice, precum analiza regresiei	Analizați relațiile dintre o variabilă dependentă și una sau mai multe variabile independente. De exemplu, analiza regresiei poate fi folosită pentru a calcula costurile vânzărilor pe o anumită perioadă (de exemplu, trei ani) folosind diverse componente ale costurilor vânzărilor și informațiile privind vânzările pentru mai multe tipuri de produse. În urma analizei, costurile vânzărilor ar putea fi determinate pentru un anumit nivel de vânzări per produs pentru anul curent, pe baza relației matematice dintre diferitele variabile.

Gradul de adecvare a informațiilor utilizate

Înainte de desfășurarea unei proceduri analitice, este important să se determine dacă informațiile folosite sunt adecvate scopului propus. Stabilirea gradului de adecvare se bazează pe:

- Înțelegerea entității și a mediului său;
- Natura și sursa informațiilor care vor fi folosite; și
- Circumstanțele în care au fost obținute informațiile.

Figura 4.4-3C

Luați în considerare circumstanțele	
Cum au fost obținute informațiile?	Informațiile pot fi mai credibile atunci când sunt obținute din surse independente din afara entității.
	Informațiile disponibile pot fi comparate? De exemplu, informațiile generale pentru sectorul de activitate pot necesita completări sau ajustări pentru a fi comparabile cu informațiile unei entități care produce și vinde produse specializate.
	Luați în considerare natura și relevanța informațiilor disponibile (de exemplu, dacă bugetele entității sunt stabilite mai degrabă ca rezultate preconizate, decât ca obiective care trebuie îndeplinite).
	Cunoștințele și competențele implicate pentru întocmirea informațiilor și controalele aferente proiectate în vederea asigurării exhaustivității, acurateței și corectitudinii lor. Aceste controale pot include, de exemplu, controalele asupra întocmirii, revizuirii și păstrării informațiilor bugetare.

Exemple de utilizare a unor informații neadecvate

- Compararea rezultatelor din exploatare cu un buget preliminar, și nu cu bugetul aprobat de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernarea.
- Compararea procentului marjei brute cu valorile din anii precedenți fără a stabili mai întâi consecvența valorilor incluse în costul vânzărilor și în vânzări.
- Compararea salariului mediu per angajat fără a determina mai întâi numărul corect de angajați pe perioada analizată.
- Compararea vânzărilor per metru pătrat fără a lua în considerare numărul total de metri pătrați disponibili.
- Calcularea veniturilor aferente unui complex de apartamente fără a determina mai întâi numărul de unități disponibile și de unități neocupate în perioada respectivă.

Aspect de avut în vedere

Etapă de planificare reprezintă momentul propice pentru a determina modul în care misiunea poate fi desfășurată eficient și eficace. Aspectele care trebuie luate în considerare includ:

Planificarea

Timpul petrecut planificând misiunea poate conduce adesea la economii de timp semnificative în executarea acesteia. De exemplu:

- Planificați-vă activitatea astfel încât să tratați mai întâi aspectele mai dificile din cadrul situațiilor financiare, precum cele care necesită aplicarea raționamentului profesional. Astfel veți avea la dispoziție mai mult timp pentru discuții și pentru rezolvarea problemelor înainte de finalizarea activităților pe teren.
- Analizați dacă interviurile realizate cu scopul de a înțelege entitatea pot fi folosite și ca probe în vederea detectării eventualelor denaturări semnificative.

Ajutorul clientului

Puteți economisi timp solicitându-i clientului să întocmească anumite informații, tabele sau analize care altfel ar fi întocmite de echipa misiunii?

Desfășurați-vă activitatea la sediul clientului

Puteți desfășura mai multe activități la sediul clientului? Această metodă vă va permite să obțineți informații și răspunsuri la întrebările dumneavoastră cu promptitudine, eliminând nevoia de corespondență, apeluri telefonice și vizite speciale.

Utilizați experiența firmei în avantajul dumneavoastră

Puteți utiliza experiența dobândită cu privire la un anumit sector de activitate pentru a economisi timp la identificarea aspectelor care ar putea conține denaturări semnificative în cazul altor clienți din același sector?

Liste de verificare

Dacă folosiți liste de verificare, le puteți adapta pentru a elimina procedurile „neaplicabile” și pentru a include proceduri suplimentare pentru aspectele care ar putea conține denaturări semnificative?

Automatizarea

Puteți automatiza o parte dintre activitățile necesare? Aceasta ar putea include analizele anumitor conturi și întocmirea situațiilor financiare.

5

EFFECTUAREA



CONȚINUTUL CAPITOLULUI

- Cum se efectuează procedurile analitice și de intervievare.
- Când sunt necesare proceduri suplimentare.
- Cum se evaluează/documentează rezultatele.

5.1 Efectuarea procedurilor 2400.50-65	5.2 Evaluarea probelor obținute 2400.66-68	5.3 Documentația de revizuire 2400.93-96
5.1-1 Proceduri analitice 5.1-2 Realizarea interviurilor 5.1-3 Părți afiliate 5.1-4 Frauda și neconformitatea 5.1-5 Continuitatea activității 5.1-6 Revizuri pentru auditorii componentelor 5.1-7 Alte aspecte 5.1-8 Proceduri suplimentare 5.1-9 Evenimente ulterioare 5.1-10 Declarații scrise	5.2-1 Supravegherea și revizuirea 5.2-2 Au fost obținute suficiente probe adecvate?	5.3-1 Documentarea 5.3-2 Alcătuirea dosarului

Efecte

Au fost obținute și documentate suficiente probe adecvate în dosarul misiunii.

5.1 EFECTUAREA PROCEDURILOR

Procedurile de revizuire se bazează pe înțelegerea entității, a mediului acesteia și a AFRF. Ele constau în principal în interviuri și proceduri analitice și includ alte proceduri considerate necesare în funcție de circumstanțe. Procedurile specifice care urmează a fi desfășurate se vor baza pe raționamentul profesional. Descrierea acestor proceduri și considerentele privind proiectarea lor sunt prezentate în capitolul 4.

Practicianul are dreptul să accepte informațiile obținute în urma desfășurării acestor proceduri (care vor fi adesea verbale) atâta timp cât răspunsurile sunt în concordanță cu cunoștințele practicianului despre entitate și nu există chestiuni care să îl determine să considere că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative.

Dacă sunt identificate aspecte care îl determină pe practician să considere că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative, vor fi necesare proceduri suplimentare pentru a confirma sau infirma suspiciunile respective.

5.1-1 Proceduri analitice

Secțiunea 4.4 a capitolului 4 prezintă diferite tipuri de proceduri analitice și aspectele care trebuie luate în considerare în elaborarea acestora.

Cele mai des folosite proceduri analitice tratează aspecte precum:

- Compararea situațiilor financiare cu cele din perioada imediat anterioară și cu bugetele (dacă sunt disponibile) pentru perioada curentă, pentru a identifica tendințele și modificările din profiturile/pierderile din exploatare, vânzări, marjele de profit, investițiile în stocuri sau creanțe, datorii și capitalul circulant;
- Identificarea relațiilor dintre elementele-cheie ale situațiilor financiare care ar trebui să fie în conformitate cu un model predictibil bazat pe experiența anterioară și interviuri privind excepțiile; și
- Compararea valorilor înregistrate cu valorile prognozate calculate din alte surse.

Unele proceduri analitice tipice pentru soldurile contabile selectate sunt cuprinse în [Anexa E](#). Trebuie să aveți în vedere faptul că procedurile analitice sunt prevăzute doar pentru a trata toate elementele semnificative ale situațiilor financiare și pentru concentrarea pe secțiunile în care este probabil să existe denaturări semnificative, inclusiv prezentările de informații (a se vedea capitolul 4).

Exemplu:

Sandy desfășoară o misiune de revizuire a unei entități care produce alimente procesate. La realizarea procedurilor analitice asupra stocurilor, acesta a observat că valoarea stocurilor a crescut de la 862.000 € la 1.045.000 € (sau cu 18%). Intervievând conducerea cu privire la această creștere vertiginoasă în condițiile în care vânzările au rămas constante, proprietarul a părut oarecum surprins, însă a afirmat că au avut nevoie de mai multe stocuri disponibile pentru a le putea vinde tuturor clienților noi vizați. Marja brută a vânzărilor a scăzut de la 48% la 43% pentru anul respectiv, fapt ce a surprins de asemenea conducerea.

Deși Sandy considera că răspunsul proprietarului ar putea explica majorarea stocurilor, explicația părea a fi în discordanță cu constanța vânzărilor și scăderea marjei brute. Sandy a decis să aprofundeze cercetarea și a revizuit situația stocurilor împreună cu proprietarul. Proprietarul a identificat rapid faptul că exista o cantitate extrem de mare de chiflele de vită congelate. El i-a solicitat contabilului să revizuiască fișele de inventar. Fișele de inventar arătau exact jumătate din valoarea situației finale a stocurilor, indicând faptul că elementul respectiv fusese înregistrat de două ori.

După ce eroarea a fost corectată, valoarea stocurilor a fost redusă la 906.896 €, fiind mai consecventă cu estimările. Având în vedere amploarea erorii constatate, proprietarul i-a solicitat contabilului să revizuiască în detaliu situația stocurilor și fișele de inventar pentru a se asigura că elementele din fișele de inventar nu au fost transferate greșit în situația stocurilor. Nu au fost constatate alte erori.

5.1-2 Realizarea interviurilor

Interviurile trebuie:

- Să trateze toate elementele semnificative ale situațiilor financiare; și
- Să pună accentul pe secțiunile în care este probabil să apară denaturări semnificative, inclusiv prezentările de informații (a se vedea capitolul 4).

Există anumite principii care vor ajuta practicienii să obțină probe de cea mai bună calitate în urma interviurilor. Acestea sunt prezentate în figura următoare.

Principiul	Descrierea
Stabiliți obiectivele	Stabiliți succesiunea întrebărilor înainte de a adresa întrebări conducerii și personalului entității.
Identificați persoana cea mai potrivită din entitate pentru a o intervieva	Luați în considerare și interviuarea altor persoane din entitate în afara persoanelor responsabile cu guvernarea, membrilor conducerii superioare și a contabilului. Alte persoane din entitate (precum directorii de vânzări, directorii de producție și personalul din IT) ar putea deține informații importante și chiar neașteptate.
Utilizați înțelegerea entității ca un cadru de referință pentru întrebări	Nu puneți întrebări ale căror răspunsuri nu pot fi evaluate. Întrebările ar trebui să se bazeze mereu pe înțelegerea entității. Astfel practicianul poate anticipa răspunsul cel mai probabil la întrebarea sa. Apoi, analizați răspunsul primit: • Dacă răspunsul este prea general, fiți pregătiți să adresați întrebări suplimentare pentru a obține detaliile necesare. • Dacă răspunsul pare a fi neobișnuit ori evaziv sau dacă este în contradicție cu alte informații, fiți pregătiți să contestați răspunsul prin intermediul unor întrebări suplimentare corespunzătoare. De exemplu, răspunsul la întrebarea dacă entitatea întocmește un buget ar fi deja stabilit în timpul fazei de înțelegere a entității. În faza de efectuare, întrebarea corespunzătoare ar putea fi „Care este motivul diferenței dintre vânzările bugetate și vânzările reale?” Dacă răspunsul la întrebarea de mai sus atribuie diferența respectivă doar vânzărilor mai mari realizate, vor fi necesare întrebări suplimentare (precum: „Ce produse sau servicii au contribuit la creșterea vânzărilor și de ce?“, „Ați atras noi clienți?“, și „Au existat creșteri de preț?“). În cazul în care răspunsurile la întrebările suplimentare nu sunt adecvate, ar putea fi util să adresați aceleași întrebări altor persoane din entitate, cum ar fi directorul de vânzări.
Folosiți întrebări deschise	Nu folosiți întrebări la care se poate răspunde pur și simplu cu „da” sau „nu”. La o întrebare precum „Aveți proceduri de delimitare în timp a stocurilor?” s-ar putea răspunde doar cu „da”, însă un astfel de răspuns nu oferă suficiente informații pentru a fi evaluat. În schimb, ați putea formula întrebarea astfel: „Ce fel de probleme au fost identificate prin procedurile de delimitare în timp a stocurilor?” În cazul în care răspunsul la întrebarea de mai sus este „Nu avem proceduri specifice de delimitare în timp”, puteți adresa întrebări suplimentare privind acest subiect. Începeți întrebările cu cuvintele de ce sau ce. La astfel de întrebări se poate răspunde prin explicații sau descrieri, care sunt mult mai informative. De exemplu, „De ce au crescut cheltuielile cu comisioanele în această perioadă?”
Pregătiți întrebări suplimentare	Înainte de a formula o întrebare, anticipați posibilele răspunsuri care ar putea fi furnizate și ce informații suplimentare ar mai putea fi necesare. Dacă aceste informații suplimentare pot fi obținute în cadrul primei întâlniri, se va economisi din timpul și efortul dedicate interviurilor suplimentare ulterioare în cadrul misiunii.
Cercetați amănunțit subiectul specific	La început puteți adresa o întrebare generală. Următoarele întrebări trebuie formulate în așa fel încât să pună accentul pe subiectul specific. De exemplu, atunci când faceți interviuri cu privire la recunoașterea veniturilor, nu întrebați doar care este politica contabilă utilizată. Întrebați, de asemenea, dacă au existat dificultăți la aplicarea politicii contabile, excepții de la politică în timpul perioadei, situații (dacă au existat) care au necesitat intervenția conducerii, precum și orice elemente specifice identificate pentru care politica pare să nu fi fost respectată din orice motiv.
Ascultați	Ascultați cu atenție întregul răspuns înainte de a-l evalua. Evitați tentația de a anticipa conținutul răspunsului care va fi furnizat și apoi, în loc să ascultați răspunsul, să vă concentrați atenția pe următoarea întrebare.
Observați semnele de disconfort	Priviți persoana căreia îi adresați întrebările în loc să priviți mereu în blocnotes sau în lista cu întrebări. Observați dacă anumite întrebări par să provoace mai mult disconfort sau stres decât altele. Dacă observați semne de disconfort, luați în considerare necesitatea unor lucrări suplimentare privind aspectul respectiv.
Nu includeți presupunerile dumneavoastră în întrebări	O întrebare precum „De ce este marja brută de 35%?” presupune faptul că marja brută este de 35%, ceea ce poate fi corect sau nu. O alternativă ar fi să întrebați, „Care este marja brută vizată și care sunt factorii-cheie care o influențează?”, ceea ce va permite un răspuns mai complet.

Principiul	Descrierea
Evitați jargonul tehnic	Comunicați exact ce trebuie folosind termeni cât mai simpli. Contabilii au tendința de a folosi în activitatea zilnică o multitudine de termeni contabili pe care conducerea s-ar putea să nu îi înțeleagă.
Documentați rezultatele	Documentați interviuările în cel mai scurt timp după întâlnire. În caz contrar, se vor pierde multe detalii ale discuției. Notăți-vă punctele-cheie apărute în timpul întâlnirii.
Evaluați informațiile obținute	Citiți documentația interviuărilor și: (a) Luați în considerare relațiile dintre datele obținute și informațiile obținute despre alte aspecte ale situațiilor financiare; (b) Comparați datele cu informațiile coroborative obținute deja; (c) Identificați aspectele care ar putea conține denaturări semnificative în scopul proiectării procedurilor de revizuire; (d) Identificați aspectele în care, în urma interviuării, considerați că ar putea exista o denaturare semnificativă; (e) Identificați dacă sunt necesare interviuări sau informații suplimentare; și (f) Concluzionați dacă obiectivele interviuării au fost atinse sau nu.

Aspect de avut în vedere

Într-o misiune de revizuire, o parte semnificativă din timpul total necesar finalizării misiunii va fi alocată efectuării interviuărilor și documentării informațiilor obținute.

În acest context, este important să planificați interviuările ce urmează a fi efectuate pentru a vă asigura că acestea:

- Se concentrează pe aspectele care ar putea conține denaturări semnificative.
- Respectă principiile prezentate în tabelul de mai sus.
- Se adresează persoanei care deține cel mai probabil informațiile necesare.
- Fac ca timpul disponibil să fie utilizat în mod eficient. De exemplu:
 - (a) Interviurile referitoare la înțelegerea entității și a aspectelor specifice din situațiile financiare ale acesteia sau a prezentărilor de informații pot fi combinate în unele cazuri.
 - (b) Revizuiți interviurile propuse pentru a vă asigura că acestea sunt proporționale cu complexitatea misiunii și cu probabilitatea existenței unor denaturări semnificative. Dacă se folosesc liste de verificare standard, asigurați-vă că acestea sunt adaptate în mod corespunzător.
 - (c) Identificați membrul echipei care va efectua interviurile. Aspectele mai complexe pot fi abordate și documentate mai eficient de către personalul cu mai multă experiență.
- În cazul în care este necesară interviuarea mai multor membri ai personalului entității, luați în considerare programarea lor în avans pentru a vă asigura că personalul este disponibil la momentul potrivit.

În figura de mai jos sunt prezentate câteva exemple tipice de interviuări, răspunsuri orale primite și note pentru dosar sugerate. Mai multe detalii privind documentarea procedurilor efectuate pe parcursul unei misiuni de revizuire se găsesc în secțiunea 5.3 a acestui capitol. Trebuie să aveți în vedere următoarele:

- Interviurile prezentate mai jos vor fi necesare doar în cazul în care un element al situațiilor financiare este semnificativ sau au fost identificate posibile denaturări semnificative.
- Documentarea răspunsurilor primite în cadrul interviuărilor ar trebui să fie proporțională cu complexitatea misiunii și cu probabilitatea existenței unor denaturări semnificative. Exemplele de documentare sunt prezentate drept „note pentru dosar” doar în scop ilustrativ și nu au intenția de a reprezenta cea mai bună practică. Nivelul exact de detaliere și stilul de documentare (de exemplu, ca note, expuneri sau citate) țin de raționamentul profesional al fiecărui practician în ceea ce privește respectarea dispozițiilor ISRE 2400 (revizuit).
- Firmele sunt încurajate să își adapteze documentația dosarului și pentru a se conforma cu cerințele de reglementare, culturale, precum și cu alte cerințe locale dacă este cazul.

Deși nu este necesar ca interviurile efectuate și răspunsurile primite să fie documentate cuvânt cu cuvânt, documentația trebuie să fie suficientă pentru a permite unui practician cu experiență, fără nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă anumite aspecte ale misiunii (a se vedea secțiunea 5.3 din acest capitol).

Aveți în vedere faptul că următoarea figură prezintă doar o modalitate de documentare a interviuărilor efectuate. Există multe alte modalități de documentare care ar putea fi acceptabile. Totuși, indiferent de forma de documentare folosită, ele ar trebui să includă interviurile efectuate, data efectuării acestora, persoanele interviuate și informațiile obținute în urma lor.

A) Bilanțul

Conturi de creanțe		
Domenii tipice pentru interviuare	Discuții orale (model de text)	Note pentru dosar (model de text)
Tranzacții/condiții neînregistrate Întrebați personalul care se ocupă de creanțe dacă au existat situații în care: (a) Anumiți clienți au beneficiat de tratament preferențial; (b) Condițiile de vânzare au fost modificate; (c) Au avut loc tranzacții cu părți afiliate; sau (d) Limitele de credit interne au fost depășite semnificativ.	Conform discuției cu contabilul și directorul de vânzări, sunt verificate creditele tuturor clienților care solicită condiții de creditare. Doar clienții cu un istoric de plată de peste șase luni primesc condiții de peste 10.000 €. Termenele sunt de 30 de zile pentru toate facturile. Pentru facturile care nu sunt plătite la timp se percepe o dobândă de 1% pe lună, retroactiv, de la data facturării. Conform informațiilor deținute de contabil, niciun client nu are condiții speciale sau nu a beneficiat de tratament preferențial. Limitele de creditare nu au fost depășite semnificativ.	Ședința a avut loc la data de 30 noiembrie 20XX, cu contabilul și directorul de vânzări. Informații obținute: (a) Niciun client nu a beneficiat de tratament preferențial. (b) Condițiile de vânzare sunt modificate doar în cazul unor comenzi mari speciale, de obicei cu compania Bigentity Ltd. (c) Nu au avut loc tranzacții cu părțile afiliate. (d) Rezultatele verificărilor creditelor sunt rareori trecute cu vederea.
Provizioane pentru clienți incerți (a) Efectuați interviuri cu privire la și documentați procedurile utilizate de conducere pentru a asigura caracterul adecvat al provizioanelor pentru clienți incerți (luând în considerare sumele restante și sumele contestate) și caracterul adecvat al acestor proceduri. (b) Adresați întrebări privind structura creanțelor nerecuperabile pentru a înțelege tipul și valoarea facturilor eliminate sau recuperate în cursul perioadei. (c) Întrebați dacă au fost eliminate creanțele considerate necollectabile au fost anulate. În cazul în care solduri restante semnificative nu au fost colectate după sfârșitul perioadei, documentați explicația conducerii privind motivul pentru care aceste sume încă sunt colectabile.	(a) Conform discuției cu contabilul și proprietarul-administrator, toate conturile de peste 45 de zile sunt urmărite lunar. Contabilul pune la dispoziția directorului o listă a conturilor restante la datele de 15 și 30 ale fiecărei luni pentru ca acestea să fie urmărite. Necolectarea acestor conturi va duce la aplicarea condiției Numerar la livrare (COD – cash on delivery). Toate conturile de peste 90 de zile sunt transmise unei agenții de colectare. Un provizion de 50% este înregistrat în registrele contabile în cazul în care clientul este încă solvabil. Conturile unui client care este în faliment sunt eliminate complet. (b) Conform revizuirii provizioanelor și cheltuielilor cu creanțele nerecuperabile, doar trei conturi, care se ridică la 3.500 €, care au fost eliminate au fost ulterior recuperate. (c) Contabilul a înregistrat toate conturile de peste 90 de zile, cu excepția unuia. Soldul neluat în calcul era al unui client pentru care exista acum condiția de a achita doar în numerar și care face plăți lunare pentru sold.	Ședința a avut loc la data de 30 noiembrie 20XX, cu contabilul și proprietarul-administrator. Informații obținute: (a) Conturile de peste 45 de zile sunt urmărite lunar. (b) Conturile de peste 90 de zile sunt transmise către o agenție de colectare și se constituie un provizion de 50% dacă entitatea este solvabilă sau de 100% dacă entitatea are probleme financiare. O excepție de la această politică a fost făcută pentru un client care achită suma datorată pe baza unui program lunar. (c) Doar 3.500 € au fost recuperați din conturile eliminate în timpul anului.

Conturi de creanțe

Domenii tipice pentru interviuare	Discuții orale (model de text)	Note pentru dosar (model de text)
Gradul de adecvare a procedurii de delimitare a exercițiilor Efectuați interviuări cu privire la și documentați procedurile clientului prin care acesta se asigură că tranzacțiile generatoare de venituri (inclusiv notele de credit și alte ajustări ale vânzărilor) sunt înregistrate în perioada corespunzătoare și înregistrați concluziile dumneavoastră privind gradul de adecvare a delimitării exercițiilor. În cazul în care sunt identificate deficiențe, documentați procedurile.	Procedurile de delimitare a exercițiilor au fost documentate în dosarul misiunii pentru anul precedent. Acest dosar a fost revizuit împreună cu contabilul și nu s-au constatat modificări. În continuare este prezentat un extras din notele procedurii: „Pe baza înțelegerii noastre privind sistemul de venituri/creanțe/incasări se întocmesc facturi pentru și acestea însoțesc fiecare transport. Sistemul de contabilitate este configurat pentru tipări un aviz de expediție și o factură, în același timp, pentru a asigura întotdeauna concordanța cantităților și detaliilor. Concomitent se înregistrează ajustarea stocurilor pentru bunurile transportate. La sfârșitul fiecărei săptămâni, contabilul tipărește un raport cu toate comenzile deschise și le revizuește împreună cu directorul de vânzări pentru a se asigura că niciuna dintre acestea nu a fost expediată. La sfârșitul anului, contabilul revizuește toate transporturile timp de două săptămâni după sfârșitul anului, pentru a se asigura că acestea sunt înregistrate în perioada corespunzătoare pe baza datelor de transport.”	Conform contabilului, procedurile de delimitare în timp a exercițiilor documentate în <u>W/P</u> X-X nu au fost modificate.

B) Situația veniturilor și cheltuielilor

Situația veniturilor și cheltuielilor		
Domenii tipice pentru interviuare	Discuții orale (model de text)	Note pentru dosar (model de text)
Venituri din vânzări Efectuați interviuări cu privire la și documentați următoarele aspecte: - Structura vânzărilor, clienții noi și tendințele vânzărilor; - Orice modificări în politicile de recunoaștere a veniturilor; - Politicile de creditare și de colectare; - Amploarea retururilor vânzărilor și notele de credit din cursul anului și, în special, dacă au fost constituite provizioane pentru aceste retururi la sfârșitul anului; - Structura comisionului din vânzări; - Gradul de finalizare a vânzărilor; și - Procedurile de delimitare a exercițiilor.	M-am întâlnit cu Armin, directorul de vânzări, și am discutat următoarele: [L-am întrebat pe Armin despre noile conturi de vânzări, noile produse sau noii clienți semnificativi din cursul anului.] Vânzări – Nicio categorie nouă de vânzări (conturi) în timpul anului. Compania are încă aceleași linii de produse, dar a întâmpinat dificultăți în creșterea vânzărilor în economia actuală. Creșterea prețurilor de vânzare nu a fost posibilă și, deși compania are doi clienți noi de mari dimensiuni, unii dintre clienții existenți și-au redus comenzile. [L-am întrebat pe Armin despre politica de recunoaștere a veniturilor și dacă au fost acordate condiții mai bune sau reduceri clienților noi sau existenți pentru a încuraja vânzările.] Recunoașterea veniturilor – Conform lui Armin, deși compania nu a reușit să crească prețurile, acestea nu au fost reduse și nici condițiile de creditare nu au fost extinse peste norma de 30 de zile. Clienții de mari dimensiuni obțin prețuri mai bune ca urmare a dimensiunii comenzii, dar acest fapt nu s-a schimbat din anul precedent. Veniturile sunt recunoscute doar când întreaga comandă a clientului este livrată. Depozitele sunt contabilizate în contul 3200.	Ședința a avut loc la data de 30 noiembrie 20XX, cu directorul de vânzări. Informații obținute: - Nu există linii de produse noi. - Vânzările au fost slabe în cursul anului, însă nu au existat creșteri de prețuri, reduceri de prețuri sau extinderi ale condițiilor de creditare. - Nu au fost acordate reduceri pentru cantitate. - Doi clienți noi de mari dimensiuni. - Nu au existat modificări în ceea ce privește: - Politicile de creditare și de colectare; - Politica de recunoaștere a veniturilor. Veniturile sunt recunoscute doar atunci când întreaga comandă a clientului este livrată. - Comisioane din vânzări.

Situția veniturilor și cheltuielilor

Domenii tipice pentru interviuare	Discuții orale (model de text)	Note pentru dosar (model de text)
	(c) [L-am întrebat pe Armin dacă clienții de mari dimensiuni beneficiază de reduceri pentru cantitate separate pe baza cantităților anuale.] Reduceri pentru cantitate – Aceasta nu a fost niciodată o politică sau o practică a companiei. (d) [L-am întrebat dacă politicile de creditare și de colectare au fost modificate.] Conform discuției cu Armin, acestea nu au fost modificate. Toți clienții care beneficiază de condiții (adică fără plata prin numerar la livrare sau card de credit) pentru o limită de credit de peste 500 € fac obiectul unei verificări a creditului înainte de aprobarea de către Armin – fără excepții. Contabilul îi pune la dispoziție lui Armin o listă de verificare pentru conturile de peste 60 de zile. Dacă plata (pentru cel puțin 50% din comandă) nu este primită înainte de comanda următoare, clientul este supus condițiilor de livrare COD. (e) [Am solicitat revizuirea structurii comisionului din vânzări împreună cu Armin.] Comisionul din vânzări – Am parcurs structura comisionului din vânzări din W/P 510-3 împreună cu Armin. Nu am constatat schimbări majore. (f) [L-am întrebat pe Armin cum știe că toate vânzările au fost înregistrate și că persoanele care se ocupă cu vânzările nu le înregistrează mai devreme.] Gradul de finalizare a vânzărilor – Conform lui Armin, sistemul tipărește avizele de expediție și facturile în același timp. Deși acest procedeu poate fi încălcat, doar Armin și proprietarul au această posibilitate, iar acțiunea este înregistrată de sistem. Armin a afirmat că monitorizează săptămânal vânzările și toate comisioanele trebuie aprobate de el. Ne-a spus că nu a descoperit pe nimeni manipulând informațiile. Din moment ce persoanele obișnuite din vânzări nu pot marca elementul ca fiind expediat (numai departamentul de transport, Armin și proprietarul având această posibilitate), factura și prin urmare comisionul nu pot fi generate. [L-am întrebat dacă acest procedeu a fost vreodată încălcat.] Da. În cazuri rare, clienții doresc să li se factureze suma totală înainte de expedierea comenzii, deoarece ei doresc să înregistreze cheltuiala în perioada lor contabilă. [L-am întrebat cum poate fi încălcat.] Armin introduce parola de administrator și înregistrează bunurile în sistem ca fiind livrate, astfel încât documentele relevante să fie generate. Armin transmite factura prin poștă, dar păstrează o copie (marcată drept „Copie”) alături de comandă. În momentul în care se livrează comanda, copia facturii este trimisă împreună cu comanda. Armin ține manual evidența acestor excepții, într-un dosar de pe biroul său. [L-am întrebat dacă vreuna dintre aceste comenzi era deschisă la sfârșitul anului.] Nu. Armin mi-a arătat dosarul de pe biroul lui și singura copie a unei facturi cu note era a unei facturi întocmite și transmise la data de 31 ianuarie. Conform lui Armin, articolele erau încă în stoc la data de 31 decembrie. (g) [L-am întrebat pe Armin cum se asigură compania că vânzările sunt înregistrate în perioada contabilă corectă la sfârșitul anului.] Armin a indicat că erorile de delimitare a exercițiilor sunt rare, deoarece sistemul înregistrează vânzările la livrare. Armin a analizat de asemenea toate comenzile deschise la sfârșit de an pentru a se asigura că nu a fost înregistrată nicio vânzare. Contabilul i-a solicitat lui Armin să analizeze și o listă cu facturile înregistrate timp de două săptămâni după sfârșitul anului. Nu s-au constatat erori.	Erorile de delimitare a exercițiilor sunt rare, deoarece sistemul informatic pentru vânzări înregistrează vânzările doar la livrare. Acest procedeu poate fi încălcat de Armin, însă acest lucru se întâmplă numai pentru câțiva clienți care doresc să li se factureze suma totală a comenzii înainte de livrare. Armin a afirmat că nu au existat astfel de comenzi deschise la sfârșitul anului.

Situția veniturilor și cheltuielilor

Domenii tipice
pentru interviu

Discuții orale (model de text)

Note pentru dosar
(model de text)

Cheltuieli

Trebuie să înțelegeți
conturile de cheltuieli,
inclusiv modificările față de
perioada anterioară în:

- (a) Așteptările privind marja
brută și modificările
marjei brute (generale
și/sau pe produse/
funcții);
- (b) Structura și modificările
cheltuielilor (generale)
de salarizare;
- (c) Deducerile și beneficiile
salariale; și
- (d) Alte elemente-cheie
de cheltuieli sau
variații-cheie ale
cheltuielilor.

M-am întâlnit cu Roger (proprietarul-administrator) și cu Armin
(directorul de vânzări) și am discutat următoarele:

(a) **Marja brută:**

**[I-am întrebat pe Roger și pe Armin despre marja
brută și modificările din această perioadă.]** Compania
stabilește prețurile produselor în așa fel încât să obțină
o marjă brută generală de 40%. Anumiți clienți-cheie
beneficiază de prețuri preferențiale ca urmare a cantității
pe care o achiziționează. Reducerile variază între 3 și 5%, în
funcție de produs. **[I-am întrebat pe Roger și pe Armin
cum monitorizează marja brută reală și care a fost
marja brută reală.]** Armin a indicat faptul că el și Roger
monitorizează lunar marja brută și o analizează trimestrial
pentru a înțelege de ce crește sau scade față de așteptările
lor. Ei au afirmat că marja reală de 37% este în conformitate
cu așteptările bazate pe structura vânzărilor. Această marjă
este consecventă cu media pe patru ani de 38%. Marja este în
conformitate cu așteptările și explicațiile noastre.

Ședința a avut loc la data
de 30 noiembrie 20XX, cu
proprietarul-administrator
și cu directorul de vânzări.
Informații obținute:

- (a) Marja brută – Marja
brută a anului curent de
37% este consecventă
cu cea din anul anterior
cu așteptările conducerii
(majoritatea contractelor
vizând o marjă de 40%).
- (b) Cheltuieli de salarizare –
Compania încă are
trei salariați cu normă
întreagă și cinci angajați
cu ora. Nu au existat noi
angajări și niciun angajat
nu a părăsit compania în
timpul anului. Creșterea
cu 2% a cheltuielilor de
salarizare față de anul
anterior este consecventă
cu creșterea de 2,5% a
salarilor.
- (c) Deducerile salariale –
Serviciul de salarizare este
externalizat unui furnizor
terț. Deducerile sunt în
conformitate cu ratele
statutare.
- (d) În acest an au crescut
cheltuielile pentru
publicitate și promovare
ca urmare a unui
efort sporit de a crește
vânzările. Cheltuielile
de consultanță sunt
mai mari în acest an
ca urmare a angajării
unui consultant pentru
certificarea ISO 9001.

Situția veniturilor și cheltuielilor

Domenii tipice
pentru interviuare

Discuții orale (model de text)

Note pentru dosar
(model de text)

- (b) **Cheltuieli de salarizare:**
[L-am întrebat pe Roger despre structura cheltuielilor de salarizare din acest an.] Am analizat documentația de la dosar privind statele de plată (W/P 674-4) împreună cu Roger. El a confirmat că încă există trei angajați cu normă întreagă și cinci angajați cu ora. Ambele categorii au beneficiat de o creștere de 2,5% la salariul de bază. Toți angajații sunt plătiți o dată la două săptămâni. Compania folosește aceleași servicii de salarizare prin banca cu care colaborează. Roger revizuieste sumarul statelor de plată (întocmit o dată la două săptămâni) înainte de a aproba înregistrarea contabilă aferentă și de a semna autorizarea transferurilor de fonduri bancare către angajați.
[L-am întrebat pe Roger dacă: au existat noi angajări; a fost concediat vreun angajat; sau cineva a părăsit compania.] Roger a declarat că nimeni nu a părăsit compania și că nu au avut loc noi angajări, dar că anul acesta unul dintre angajații din departamentul de vânzări se află în concediu de maternitate timp de șase luni și nu a fost înlocuit în acest timp. Aceste explicații sunt consecvente cu o creștere de 2% a cheltuielilor de salarizare față de anul anterior.
[L-am întrebat pe Roger despre modul în care se asigură că toți angajații sunt plătiți corect și modul în care compania se asigură că angajații cu ora beneficiază de numărul corect de ore.] Roger a declarat că doar el poate aproba modificarea statelor de plată în serviciul de salarizare. Raportul de salarizare evidențiază, de asemenea, angajații noi / foștii angajați sau orice modificări la salariu. Orice modificări care nu sunt aprobate de către Roger ar apărea în raportul pe care el îl revizuieste înainte de a aproba statele de plată. Angajații cu ora poartă la fiecare schimb. Aparatul de pontaj generează rapoarte, inclusiv un raport de sinteză pentru statele de plată bilunare. Roger compară acest raport cu orele estimate din orarul angajaților înainte de a transmite băncii orele lucrate în vederea prelucrării acestora.
- (c) **Beneficii salariale:**
 A se vedea W/P 720-4 privind analiza deducerilor salariale.
[L-am întrebat pe Roger despre modul în care compania se asigură că deducerile salariale sunt corecte.] Roger a precizat că preferă să se bazeze pe serviciile de salarizare ale băncii (acesta fiind unul dintre principalele motive pentru care au apelat la această bancă) în loc să se ocupe ei înșiși de statele de plată. Roger nu a constatat nicio modificare semnificativă a ratelor statutare.
[L-am întrebat pe Roger dacă există orice alte beneficii salariale (cum ar fi plata serviciilor de îngrijire medicală pentru angajați după pensionarea acestora, contribuții la pensii etc.).] Roger a precizat că nu există astfel de beneficii. Procentele pentru pensii, contribuția la sănătate a angajatorului etc. sunt în conformitate cu așteptările și ratele statutare.
- (d) **Alte cheltuieli-cheie:**
[L-am întrebat pe Roger despre așteptările sale și modificările cheltuielilor-cheie din acest an.] Roger a confirmat că singurele creșteri majore din acest an sunt cele pentru publicitate și promovare ca urmare a unui efort sporit de a crește vânzările. În acest an a crescut numărul reclamelor la radio și tipărite. De asemenea, a constatat modificarea comisioanelor pentru consultanță în acest an ca urmare a taxelor de consultanță pentru certificarea ISO 9001.

Situația veniturilor și cheltuielilor

Domenii tipice pentru interviuare	Discuții orale (model de text)	Note pentru dosar (model de text)
Active și datorii neînregistrate Efectuați interviuări despre și documentați următoarele: (a) Entitatea a revizuit conturile de cheltuieli (reparații și întreținere, stocuri etc.) pentru conformitate cu politicile de capitalizare pentru a se asigura că activele nu au fost cheltuite; și (b) Toate depozitele clienților au fost excluse din venituri.	(a) Compania are un prag al politicii de capitalizare de 1,000 € pentru toate elementele de imobilizări corporale și de 750 € pentru echipamente și programe informatice. În discuția cu contabilul, acesta a afirmat că a revizuit contul de reparații și întreținere pentru a determina elementele de capital. Contabilul nu a constatat denaturări. (b) Conform discuțiilor cu contabilul, toate depozitele clienților au fost înregistrate în contabilitate.	Ședința a avut loc la data de 30 noiembrie 20XX, cu contabilul și proprietarul-administrator. Informații obținute: (a) Politica de capitalizare urmată. Reparațiile și întreținerea, precum și alte cheltuieli au fost revizuite pentru a determina elementele de capital la finalul anului. Nu au fost constatate erori de către clientul misiunii. (b) Toate depozitele clienților săi au fost excluse din venituri și înregistrate ca depozite.

5.1-3 Părți afiliate

Punctul	Dispoziția
	Părți afiliate
50	Pe parcursul revizuirii, practicianul trebuie să fie atent la angajamente sau informații care ar putea indica existența unor relații sau tranzacții cu părțile afiliate pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat anterior practicianului.
51	Dacă practicianul identifică tranzacții semnificative care nu țin de activitatea normală a entității pe parcursul desfășurării revizuirii, practicianul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la: (a) Natura acelor tranzacții; (b) Măsura în care ar putea fi implicate părțile afiliate; și (c) Argumentele economice ale acelor tranzacții (sau lipsa acestora).

A se vedea [Anexa A](#) a acestui Ghid pentru definiția termenului *parte afiliată*.

Multe cadre de raportare financiară impun prezentarea de informații referitoare la părțile afiliate și, prin urmare, oferă în general o definiție a părților afiliate sau tratează acest concept. Chiar și în condițiile unei misiuni în care acest lucru nu se aplică, relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate sunt adesea relevante pentru misiunea de revizuire. În consecință, practicianul ar trebui să fie conștient de existența părților afiliate pentru a putea determina potențialul impact asupra situațiilor financiare.

Multe dintre tranzacțiile cu părțile afiliate țin de activitatea normală a entității și nu prezintă o probabilitate mai mare de a cauza denaturări semnificative decât tranzacțiile similare cu părți neafiliate. De fapt, în unele țări, afacerile cu părțile afiliate sunt des întâlnite și considerate normale.

Cu toate acestea, ca urmare a naturii relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate, acestea pot fi de asemenea folosite cu ușurință pentru a manipula rezultatele situațiilor financiare sau pentru însușirea necuvenită a activelor. Conform ISRE 2400.48 litera (b) (tratat de asemenea în capitolul 4), practicienilor li se impune să efectueze interviuări cu privire la existența părților afiliate și a tranzacțiilor cu părțile afiliate, inclusiv scopul respectivelor tranzacții.

Pașii care trebuie urmați sunt prezentați în figura următoare.

Procedura	Descrierea
Efectuați interviuri pentru a identifica ce reprezintă o parte afiliată din punctul de vedere al conducerii	În cazul în care AFRF include o definiție sau o discuție privind părțile afiliate este, asigurați-vă că definiția este cunoscută și înțeleasă de către conducere în contextul entității. În cazul în care nu există o definiție în AFRF, discutați conceptul împreună cu conducerea pentru ca aceasta să înțeleagă importanța părților afiliate și a tranzacțiilor cu acestea.
Solicitați o listă cu părțile afiliate și tranzacțiile cu acestea	La începutul fiecărei misiuni, discutați cu conducerea pentru a determina existența relațiilor cu părți afiliate și apoi solicitați-i conducerii să întocmească o listă completă cu părțile afiliate și tranzacțiile cu acestea. Apoi efectuați interviuri cu privire la scopul acestor tranzacții.
Fiți vigilenți pentru a putea identifica tranzacțiile neprezentate	Asigurați-vă că echipa misiunii cunoaște lista cu părțile afiliate furnizată de către conducere și solicitați-i atenție sporită (la efectuarea interviurilor și a analizelor) pentru a putea identifica alte relații sau tranzacții cu părțile afiliate neprezentate anterior.
Identificați tranzacțiile semnificative care nu țin de activitatea normală a entității	Dacă identificați astfel de tranzacții, intervievați conducerea cu privire la: (a) Natura acelor tranzacții; (b) Măsura în care ar putea fi implicate părțile afiliate; și (c) Argumentele economice ale acelor tranzacții (sau lipsa acestora).
Evaluați rezultatele	Documentați constatările dumneavoastră și determinați dacă este necesar: (a) Să fie efectuate proceduri suplimentare în cazul în care situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ; și (b) Să fie prezentate informații suplimentare în situațiile financiare.
Obțineți declarații scrise	Solicitați declarații scrise din partea conducerii că a prezentat identitatea părților afiliate entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate pe care le cunoaște.

Exemplu

Compania lui Chen Lee vinde o gamă de anvelope pentru vehicule comerciale. Fratele său, Peng, vinde piese auto. Nu există istoric de tranzacții între cele două companii.

În timp ce își efectua procedurile de revizuire pentru anul curent, Dong Chi (practicianul) a constatat că mai multe de anvelope vechi (a căror valoare a fost redusă anterior în registrele contabile la valoarea realizabilă netă, acestea neavând o dimensiune des căutată și având peste doi ani vechime) au fost vândute la valoarea maximă. Dong a efectuat interviuri cu privire la tranzacția respectivă și a constatat că vânzarea a fost făcută către una dintre filialele lui Peng. Compania respectivă nu a fost menționată anterior ca fiind o parte afiliată, astfel că Dong a decis să efectueze interviuri și proceduri suplimentare pentru a identifica alte părți afiliate neprezentate.

Dong a solicitat, de asemenea, argumentele economice din spatele vânzării către Peng:

- De ce ar plăti Peng prețul întreg pentru anvelope vechi de doi ani, care nu au o dimensiune des căutată?
- Ce ar putea face compania lui Peng cu anvelopele respective, dat fiind faptul că firma sa nu oferă servicii de montare de anvelope?

Pe lângă primirea unor explicații satisfăcătoare la întrebările de mai sus, Dong:

- S-a asigurat că tranzacțiile (vânzările și creanțele) au fost prezentate în conformitate cu AFRF; și
- A obținut o asigurare scrisă din partea lui Chen că vânzarea anvelopelor către Peng era definitivă și nu va fi reluată într-o perioadă ulterioară.

5.1-4 Frauda și neconformitatea

Punctul	Dispoziția
	Frauda și neconformitatea cu legile sau reglementările
52	Atunci când există un indiciu cu privire la existența în cadrul entității a unei fraude sau a unei neconformități cu legile sau reglementările, ori a unei fraude sau neconformități suspectate cu legile sau reglementările, practicianul trebuie: (a) Să comunice acest aspect către nivelul adecvat al conducerii superioare sau către persoanele responsabile cu guvernanta, după caz; (b) Să solicite evaluarea conducerii cu privire la efectul (efectele), dacă există, asupra situațiilor financiare; (c) Să analizeze efectul, dacă există, al evaluării conducerii cu privire la efectele pe care fraudă sau neconformitatea cu legile sau reglementările comunicată practicianului le are asupra concluziei acestuia privind situațiile financiare și asupra raportului practicianului; și (d) Să stabilească dacă există responsabilitatea de a raporta fraudele sau actele ilegale concrete sau suspectate către o altă parte din afara entității. (A se vedea punctul A92)

Ca parte a înțelegerii entității, ISRE 2400.48 litera (d) (tratată de asemenea în capitolul 4) impune practicianului să efectueze interviuri cu privire la orice acte concrete, suspectate sau acuzații:

- De fraudă sau acțiuni ilegale care afectează entitatea; și
- De neconformitate cu prevederile din legi și reglementări care afectează în mod direct valorile și prezentările semnificative din situațiile financiare.

Figura 5.1-4A

Acțiunea	Descrierea
Actualizați-vă informațiile despre entitate	Orice fraude sau acte ilegale concrete sau suspectate ori acuzații în acest sens. Orice situație de neconformitate cu legi și reglementări semnificative. Dacă există astfel de situații, care sunt implicațiile asupra raportării financiare? Orice discuții din perioada respectivă cu un avocat privind aspectele legale.
Existența unei fraude sau a unei neconformități	Efectuați interviuri privind modul în care aceasta a avut loc, ce măsuri a (au) întreprins sau intenționează să întreprindă, drept consecință, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta și evaluarea acestora (acestora) cu privire la implicațiile asupra raportării financiare.
Rămâneți vigilenți	Efectuați interviuri privind inconsecvențele identificate și investigați probele contradictorii cu scepticism. De asemenea, analizați credibilitatea răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute de la conducere și de la persoanele responsabile cu guvernanta.
Comunicați	Comunicați orice cazuri concrete, suspectate sau acuzații de fraudă sau de neconformitate nivelului adecvat al conducerii superioare sau persoanelor responsabile cu guvernanta.
Solicitați evaluarea din partea conducerii	Solicitați-i conducerii să evalueze efectele, dacă există, asupra situațiilor financiare și luați în considerare implicațiile asupra concluziei privind situațiile financiare și a exprimării din raportul practicianului.
Determinați dacă există o obligație de prezentare a informațiilor	Stabiliți dacă există o responsabilitate legală de a raporta fraudele sau actele ilegale concrete sau suspectate către o altă parte din afara entității care ar prevala în fața datoriei (etice) de confidențialitate a practicianului.
Determinați dacă dispozițiile legale împiedică practicianul să discute anumite aspecte	Determinați dacă există dispoziții legale care impun tăcerea în privința anumitor subiecte (de exemplu, legile împotriva spălării banilor ar putea împiedica „avertizarea” potențialilor suspecti), despre care practicianul ar putea lua cunoștință în timpul misiunii de revizuire.

Acțiunea	Descrierea
Efectuați interviuri privind existența unor litigii, a unor cereri de despăgubire și a unor cazuri de neconformitate	Efectuați interviuri privind existența oricăror litigii, cereri de despăgubire și neconformități cu legile și reglementările pe parcursul perioadei respective. De asemenea, analizați dacă rezultatele efectuării altor proceduri indică existența unor litigii, cereri de despăgubire și neconformități cu legile și reglementările. Dacă nu există niciun litigiu sau nicio cerere de despăgubire nesoluționată și conducerea nu a apelat des la consiliere juridică în perioada respectivă, de obicei nu este nevoie să efectuați proceduri suplimentare (cum ar fi să obțineți o scrisoare de confirmare din partea avocatului). Dacă există chestiuni nesoluționate care ar putea avea un impact semnificativ asupra situațiilor financiare, luați în considerare următoarele: • Revizuirea proceselor-verbale ale ședințelor persoanelor responsabile cu guvernarea; • Revizuirea corespondenței dintre entitate și consilierul juridic extern; • Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice; și • Revizuirea corespondenței cu autoritățile relevante de reglementare, autorizare și fiscale De asemenea, luați în considerare și opțiunea de a solicita conducerii să contacteze avocatul (avocații) în vederea trimerii unei scrisori direct către practician cu detalii privind litigiul și o evaluare a consecințelor acestuia. Asigurați-vă că toate litigiile și cererile de despăgubire care ar putea avea un impact semnificativ asupra situațiilor financiare au fost prezentate în mod corespunzător în conformitate cu AFRF.

Dacă suspectați existența unei fraude, nu există dispoziții care să impună practicianului să efectueze proceduri suplimentare pentru a stabili dacă a avut sau nu loc o fraudă sau probabilitatea existenței unei fraude.

Aspect de avut în vedere

În cazul în care practicianul identifică o denaturare care indică existența unei fraude, ar putea fi necesară analizarea implicațiilor unei astfel de denaturări în raport cu alte aspecte ale misiunii. De exemplu, dacă informațiile obținute indică existența unei fraude comise de conducere, trebuie analizate, de asemenea, credibilitatea declarațiilor conducerii și răspunsurile la interviurile practicianului. Practicianul trebuie, de asemenea, să ia în considerare efectul, dacă există, asupra concluziei și raportului practicianului. A se vedea de asemenea capitolul 6.

Exemplu

La efectuarea interviurilor sale, John (practicianul) l-a întrebat pe Maurice (proprietarul-administrator al unui hotel local) dacă avea cunoștință de orice fraude sau acte ilegale concrete sau suspectate ori acuzații în acest sens. Maurice a dezvăluit că membrii personalului său au fost recent șocați să descopere că asistentul lor contabil de încredere din ultimii 12 ani a sustras fonduri. Contabilul a fost imediat demis. Frauda a ieșit la lumină ca urmare a suspiciunilor apărute din cauză că vânzările din restaurant, cafenea și spălătorie erau în continuă scădere, cu toate că rata de ocupare a hotelului era de fapt în creștere.

O anchetă efectuată de către contabilul-șef a adus la lumină neconcordanțe între rolele de la casa de marcat și depunerile de numerar. Angajatul respectiv a înregistrat toate vânzările plătite cu cardul de credit și tarifele camerelor, dar a înregistrat valori mai mici pentru vânzările în numerar și a sustras sumele aferente. Interviurile ulterioare cu angajații restaurantului au indicat, de asemenea, că par să lipsească și câteva obiecte de inventar de mare valoare.

Angajatului i s-a cerut o explicație privind discrepanțele respective și a recunoscut repede că a „împrumutat” o parte din fonduri în scopuri personale. Totuși, contabilul a recunoscut, de asemenea, că nu are nicio posibilitate de a rambursa sumele de bani sustrate.

John a intervievat conducerea cu privire la evaluarea efectului fraudei respective asupra situațiilor financiare. Maurice a afirmat faptul că în prezent toate rolele de la casa de marcat, reconcilierile de numerar, precum și depozitele bancare pentru anul respectiv sunt revizuite de către conducere. Până în prezent, s-a constatat lipsa a peste 74.000 € în numerar. Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg stabilit de John este de 50.000 €. Ancheta privind obiectele de inventar lipsă nu a început încă. La finalul anului, ancheta este în desfășurare. Maurice a indicat și faptul că au fost propuse de către contabilul-șef proceduri de control intern noi și i-a solicitat lui John să le revizuiască.

Vestea bună este că deși suma de bani este semnificativă, lipsa acesteia nu a creat o incertitudine semnificativă pentru companie, deoarece fluxul de trezorerie al acesteia este încă bun. În momentul de față, conducerea nu a stabilit dacă va depune plângere împotriva angajatului sau va depune o cerere de despăgubire către compania de asigurări. John a discutat apoi cu Maurice pentru a afla dacă această fraudă a fost raportată oricărui terț. Maurice a afirmat, oarecum fără tragere de inimă, faptul că fraudă a fost raportată băncii cu care colaborează și ancheta este în curs de desfășurare. John a luat în considerare atât responsabilitatea sa de confidențialitate față de client, cât și responsabilitatea sa juridică și a confirmat faptul că, în circumstanțele de față, nu era necesar ca alți terți să fie informați.

Deși cei 74.000 € în numerar care se pretinde că au fost sustrași au fost contabilizați și prezentați corect în situațiile financiare, John era de părere că nu putea concluziona nici că exista o denaturare semnificativă și nici că respectivul aspect nu ar putea cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg. Prin urmare, John ar trebui să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii cu privire la situațiile financiare, cu excepția cazului în care emiterea situațiilor financiare ar putea fi amânată până la aflarea rezultatelor finale ale anchetei.

5.1-5 Continuitatea activității

Punctul	Dispoziția
	Continuitatea activității
53	O revizuire a situațiilor financiare include analiza capacității entității de a-și continua activitatea. Atunci când analizează evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, practicianul trebuie să acopere aceeași perioadă cu cea utilizată de conducere în efectuarea evaluării sale, așa cum prevede cadrul de raportare financiară aplicabil, ori legile sau reglementările atunci când este specificată o perioadă mai îndelungată.
54	Dacă, pe parcursul efectuării revizuirii, practicianul ia cunoștință de evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, practicianul trebuie: (A se vedea punctul A93) (a) Să intervieveze conducerea cu privire la planurile de acțiuni viitoare care afectează capacitatea entității de a-și continua activitatea și cu privire la fezabilitatea acelor planuri și, de asemenea, dacă aceasta consideră că rezultatele acelor planuri vor îmbunătăți situația referitoare la capacitatea entității de a-și continua activitatea; (b) Să evalueze rezultatele acelor interviuri, pentru a analiza dacă răspunsurile conducerii furnizează o bază suficientă pentru: (i) A continua să prezinte situațiile financiare pe baza principiului continuității activității, atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil include ipoteza continuității activității entității; sau (ii) A concluziona dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau induc în eroare în alt mod cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea; și (c) Să analizeze răspunsurile conducerii în contextul tuturor informațiilor relevante de care practicianul a luat cunoștință ca urmare a revizuirii.

Ca parte a înțelegerii entității, ISRE 2400.48 litera (f) (tratată de asemenea în capitolul 4) impune practicianului să efectueze interviuri cu privire la orice incertitudine privind continuitatea activității.

Majoritatea cadrelor de raportare financiară impun folosirea [ipotezei continuității activității](#) la întocmirea situațiilor financiare. Ipoteza privind continuitatea activității pornește de la premisa că entitatea este capabilă să-și realizeze activele și să-și achite datoriile pe parcursul desfășurării normale a operațiunilor pe termen scurt, adesea de 12 luni după perioada de raportare. În cazul în care există îndoieli serioase cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, situațiile trebuie să fie prezentate pe principiul lichidării, care ar putea (pentru entitățile cu active de natura stocurilor și imobilizărilor corporale) duce la o evaluare semnificativ diferită a activelor și datoriilor. De exemplu, imobilizările corporale ar putea valora doar un procent semnificativ mai mic din valoarea lor contabilă netă dacă ar fi vândute la licitație.

Aspect de avut în vedere

Chiar dacă aparent entitatea își desfășoară activitatea fără probleme, practicianul trebuie, pentru fiecare misiune în parte, să facă interviuri cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Evaluarea trebuie să acopere de obicei o perioadă de 12 luni de la sfârșitul perioadei; totuși, în primul rând verificați dacă dispozițiile AFRF sau legile/reglementările locale prevăd o perioadă diferită.

Pașii care trebuie urmați pentru a evalua continuitatea activității sunt prezentați în figura următoare.

Figura 5.1-5A

Pasul	Comentarii
1. Efectuați interviuri cu privire la orice evenimente sau condiții care pot provoca incertitudini referitoare la continuitatea activității.	Întrebați conducerea cu privire la evaluarea acesteia (dacă a fost efectuată) privind capacitatea entității de a-și continua activitatea. Rămâneți vigilenți pe parcursul misiunii de revizuire pentru a putea detecta evenimentele sau condițiile (cum ar fi cele enumerate în ISRE 2400.A93 și reproduse în Anexa F din acest Ghid) care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.
2. Dacă practicianul nu descoperă informații care să indice incertitudini, nu sunt necesare proceduri suplimentare.	Documentați rezultatele interviurilor și faptul că nu sunt necesare proceduri suplimentare.
3. În cazul în care practicianul descoperă informații care să indice existența unor incertitudini, interviuați suplimentar conducerea cu privire la planurile sale de a trata aceste incertitudini. [2400.54]	Efectuați interviuri cu privire la: - Planul de acțiune al conducerii; - Fezabilitatea acestui plan; și - Măsura în care conducerea consideră că rezultatul planului va îmbunătăți situația. În cazul în care conducerea nu a elaborat un plan, discutați despre natura incertitudinii și solicitați elaborarea unui plan de acțiune.
4. Evaluați și documentați rezultatele interviurilor.	Determinați dacă răspunsurile conducerii constituie un motiv suficient pentru: - A continua să prezinte situațiile financiare pe baza principiului continuității activității, atunci când AFRF include ipoteza continuității activității entității; sau - A concluziona dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau induc în eroare în alt mod cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Într-un astfel de caz, practicianul va trebui să ia în considerare impactul asupra raportului său.
5. Analizați răspunsurile conducerii în contextul tuturor celorlalte informații relevante.	Aceasta include înțelegerea entității și a secțiunilor identificate din situațiile financiare identificate în care ar putea apărea denaturări semnificative.

La evaluarea planurilor de acțiune ale conducerii ca răspuns la existența unei incertitudini (cum ar fi cele prezentate în ISRE 2400.A93), determinați dacă importanța unor astfel de evenimente sau condiții poate fi atenuată de alți factori. De exemplu:

- În cazul în care entitatea nu este în măsură să facă rambursările obișnuite pentru datorii, ar putea fi generat fluxul de trezorerie prin mijloace precum cedarea activelor, reeșalonarea rambursării împrumuturilor sau obținerea de capital suplimentar?
- Ar putea o alternativă adecvată se atenueze pierderea unui furnizor principal?
- Se poate angaja personal temporar pentru a acoperi pierderea personalului-cheie din conducere?

Aspect de avut în vedere

În unele situații, pot exista astfel de incertitudini cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea (chiar și în cazul în care conducerea are un plan de acțiune) încât pur și simplu nu este posibil să se obțină probele necesare pentru a formula o concluzie cu privire la caracterul adecvat al utilizării de către conducere a ipotezei continuității activității la întocmirea situațiilor financiare. În astfel de situații, ar fi necesară declararea imposibilității exprimării unei concluzii.

5.1-6 Revizuiți pentru auditorii componentelor

În unele situații, auditorul unui grup poate solicita (în conformitate cu ISA 600.29) efectuarea unei misiuni de revizuire cu privire la o componentă nesemnificativă a unui grup. Atunci când se efectuează o astfel de revizuire, revizorul componentei (practicianul) trebuie să aibă în vedere anumite dispoziții privind auditul grupului, cum ar fi cele prezentate mai jos, care sunt cuprinse în ISA 600.

Aceste dispoziții dictează atât modul în care practicianul și auditorul grupului relaționează unul cu celălalt, cât și cum și ce vor comunica unul cu celălalt. Deși aceste dispoziții nu sunt tratate în ISRE 2400 (revizuit), va trebui ca practicienii care sunt angajați să efectueze misiuni de revizuire în contextul auditului unui grup să fie conștienți de ceea ce le poate solicita auditorul grupului.

Figura 5.1-6A

Dispoziția	Comentariu
Obțineți informații cu privire la revizorul componentei	Înainte ca misiunea să poată fi efectuată, auditorul grupului trebuie să obțină informații cu privire la revizorul componentei pentru a determina dacă pot colabora. Pentru a obține informațiile respective sunt necesare diverse interacțiuni între auditorul grupului și revizorul componentei pentru a determina: • Dacă revizorul componentei înțelege și va respecta dispozițiile de etică relevante, inclusiv cele privind independența; • Competența profesională a revizorului componentei; • Orice implicare necesară din partea echipei misiunii la nivelul grupului; și • Mediul de reglementare care supraveghează activitatea revizorului componentei.
Emiteți instrucțiuni de grup	Auditorul grupului trebuie să furnizeze în timp util practicianului componentei instrucțiuni care să trateze chestiuni precum: • Activitățile ce urmează a fi desfășurate, modul în care vor fi utilizate acestea, precum și forma și conținutul comunicării revizorului componentei cu echipa misiunii la nivelul grupului. • Dispozițiile de etică relevante pentru auditul grupului, inclusiv cele privind independența. • Pragul de semnificație utilizat pentru efectuarea revizurii componentei. Trebuie avut în vedere, totuși, că acesta nu prevalează în fața dispozițiilor ISRE 2400.43. • Riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. • O listă cu părțile afiliate întocmită de către conducerea grupului. • Detalii privind procedurile specifice care urmează a fi desfășurate, cum ar fi analiza anumitor conturi, obținerea de detalii cu privire la tranzacțiile semnificative și reconcilierile între companii.

5.1-7 Alte aspecte**Estimările contabile și valorile juste**

Ca parte a înțelegerii entității, ISRE 2400.48 litera (a) impune practicianului să efectueze interviuri cu privire la estimările contabile și valorile juste.

Estimările contabile și valorile juste sunt alte aspecte care sunt adesea folosite pentru a manipula situațiile financiare în estimările conducerii. Acest lucru este valabil mai ales în cazul în care subiectivismul conducerii influențează estimările în așa fel încât acestea se situează constant la un capăt al intervalului de rezultate rezonabile sau în cazul în care există un grad ridicat de incertitudine.

Gradul de incertitudine al estimărilor este de multe ori mai mare în cazul entităților de mari dimensiuni, cu o structură complexă, decât în cel al entităților de mai mici dimensiuni sau al microîntreprinderilor cu structuri mai puțin complexe. Prin urmare, cu cât gradul de complexitate al entității în curs de revizuire este mai mic, cu atât mai mic va fi efortul necesar din partea practicianului. De exemplu, în cadrul unei entități de mici dimensiuni, un client ar putea fi de acord să plătească o comandă mare în două tranșe, dintre care a doua să aibă scadența nu mai târziu de 12 luni. În cazul în care conducerea are îndoieli cu privire la primirea în întregime a celei de-a doua tranșe, o simplă estimare a unui provizion pentru creanțe nerecuperabile pentru cea de-a doua tranșă este arhisuficientă.

ISRE 2400 (revizuit) nu cuprinde dispoziții detaliate referitoare la estimările contabile și valorile juste. Cu toate acestea, la revizuirea estimărilor făcute de conducere, practicianul ar putea fi nevoit să ia în considerare următoarele.

Figura 5.1-7A

Ațiunea	Descrierea
Identificați estimările aplicabile	Pe baza informațiilor deținute deja despre entitate, efectuați interviuri privind tranzacțiile, evenimentele și condițiile care ar putea cauza denaturări semnificative în estimările contabile.
Înțelegeți baza de calcul	Prin intermediul interviurilor, înțelegeți tehnicile de evaluare utilizate și factorii semnificativi (ratele dobânzilor, prețurile mărfurilor etc.) care afectează estimările și ipotezele utilizate. De asemenea, efectuați interviuri cu privire la: • Măsura în care conducerea a apelat la un expert pentru a elabora estimările; • Modificările sau tendințele din perioada curentă care afectează factorii identificați mai sus; și • Existența informațiilor justificative, ipotezelor și calculelor.
Analizați istoricul entității privind elaborarea de estimări	Efectuați proceduri analitice pentru a evalua acuratețea estimărilor anterioare prin compararea rezultatului efectiv al estimărilor din perioadele anterioare (și valorile juste) cu rezultate reale.
Revizuiți rezultatele calculelor	Determinați dacă este necesar să revizuiți calculele și ipotezele folosite la întocmirea estimărilor actuale. Luați în considerare: • Amploarea estimărilor contabile; • Acuratețea cu care au fost întocmite estimările; • Consecvența cu estimările din perioada anterioară (efectuați interviuri privind diferențele); și • Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii sau ale unei posibile fraude comise de angajați.

Activități efectuate de alte părți

Punctul	Dispoziția
	Utilizarea activității efectuate de alte părți
55	În efectuarea revizuirii, poate fi necesar ca practicianul să utilizeze activitatea altor practicieni ori activitatea unei persoane sau organizații care deține competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau asigurarea. Dacă practicianul utilizează activitatea unui alt practician sau a unui expert pe parcursul efectuării revizuirii, practicianul trebuie să parcurgă etapele corespunzătoare pentru a fi convins că activitatea respectivă este adecvată scopului său. (A se vedea punctul A80)

ISRE 2400 (revizuit) nu prevede dispoziții detaliate cu privire la pașii pe care practicianul este obligat să îi parcurgă pentru a fi convins că activitatea efectuată este adecvată. Cu toate acestea, în cazul în care raționamentul profesional al practicianului îi dictează faptul că este necesară experiența într-un alt domeniu decât cel contabil sau de asigurare, ar putea fi necesar să fie abordate următoarele aspecte.

Acțiunea	Descrierea
Determinați care sunt activitățile necesare și importanța acestora pentru misiunea de revizuire	Pe baza raționamentului profesional, determinați natura, plasarea în timp și aria de acoperire ale activității expertului și luați în considerare: • Probabilitatea existenței unei denaturări semnificative în aspectul la care se referă activitatea expertului respectiv; • Importanța activității expertului respectiv în contextul misiunii de revizuire; • Cunoștințele și experiența practicianului în legătură cu activitatea efectuată anterior de expertul respectiv; și • Dacă expertul respectiv intră sub incidența unor politici și proceduri de control al calității adecvate.
Evaluați competența	Evaluați dacă expertul deține competența, capacitățile și obiectivitatea necesare. Practicianul trebuie de asemenea să determine dacă are cunoștințe suficiente în domeniul respectiv pentru a putea evalua gradul de adecvare al lucrărilor efectuate.
Obțineți un acord	Conveniți cu expertul asupra următoarelor aspecte: • Rolurile și responsabilitățile fiecărei părți; și • Forma și conținutul comunicării solicitate din partea expertului.
Analizați gradul de adecvare al activităților efectuate	Analizați gradul de adecvare al activităților expertului în scopurile practicianului, inclusiv relevanța și caracterul rezonabil ale ipotezelor, metodelor, constatărilor și concluziilor expertului, precum și consecvența lor cu înțelegerea entității de către practician.

Reconcilierea situațiilor financiare cu registrele contabile care stau la baza acestora

Punctul	Dispoziția
	<i>Reconcilierea situațiilor financiare cu registrele contabile care stau la baza acestora</i>
56	Practicianul trebuie să obțină probe că situațiile financiare sunt consecvente sau reconciliate cu registrele contabile ale entității care stau la baza acestora. (A se vedea punctul A94)

Probe privind conformitatea sau reconcilierea situațiilor financiare cu registrele contabile care stau la baza acestora pot fi obținute prin compararea valorilor din situațiile financiare și a soldurilor cu:

- Registrele contabile relevante, precum registrul Cartea mare; sau
- Un rezumat sau un tabel, precum o balanță de verificare.

5.1-8 Proceduri suplimentare

Punctul	Dispoziția
	<i>Proceduri suplimentare atunci când practicianul constată că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ</i>
57	Dacă practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ, practicianul trebuie să conceapă și să efectueze suficiente proceduri suplimentare care să îi permită: (A se vedea punctele A95-A99) Să concluzioneze că nu este probabil ca acel aspect (acele aspecte) să aibă ca rezultat denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg; sau Să stabilească faptul că acel aspect (acele aspecte) determină denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg.

În orice misiune de revizuire, practicianului i se impune să efectueze în primul rând interviurile și procedurile analitice referitoare la aspectele din situațiile financiare:

- Care sunt semnificative în raport cu situațiile financiare ca întreg, inclusiv prezentările de informații; și
- Care ar putea conține denaturări semnificative.

Identificarea acestor aspecte se bazează pe înțelegerea entității de către practician.

Dacă se obțin suficiente probe adecvate în urma efectuării acestor proceduri, nu mai sunt necesare proceduri suplimentare.

Cu toate acestea, în timpul efectuării acestor proceduri, practicianul poate lua cunoștință de un aspect (aspecte) care l-ar putea determina să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ. Într-o astfel de situație, ISRE 2400.57 impune practicianului să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare până în momentul în care poate confirma fie că situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ, fie că respectiva chestiune nu este de natură să cauzeze denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg.

De exemplu, atunci când efectuați interviuri privind delimitarea în timp a stocurilor, va fi evident dacă anumite transporturi de bunuri din perioada curentă au fost înregistrate de fapt în registrele contabile pentru perioada ulterioară. În cazul în care înregistrarea eronată a acestor transporturi determină practicianul să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ, vor fi necesare proceduri suplimentare.

Natura și amploarea procedurilor suplimentare vor varia în funcție de circumstanțe și sunt aspecte care țin de raționamentul profesional al practicianului. Procedurile suplimentare ar putea consta în:

- Interviuri sau proceduri analitice suplimentare axate pe aspectul respectiv. În exemplul de mai sus referitor la stocuri ar putea fi efectuate interviuri suplimentare cu privire la datele de transport ale comenzilor de la sfârșitul anului și momentul în care au fost înregistrate în registrele contabile.
- Alte proceduri (cum ar fi teste de fond ale detaliilor sau confirmări externe) care vor furniza probe cu privire la acest aspect.

Considerentele pentru determinarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor suplimentare includ:

- Informațiile obținute în urma procedurilor deja efectuate;
- Înțelegerea entității, actualizată prin desfășurarea misiunii până în prezent; și
- Concluziile probelor necesare pentru a trata acest aspect.

Figura următoare, extrasă din ISRE 2400.A99, demonstrează modul în care practicianul descoperă un aspect care necesită efectuarea unor proceduri suplimentare.

Figura 5.1-8A

Necesitatea unor proceduri suplimentare

Pe parcursul efectuării interviurii și a procedurilor analitice, analiza practicianului privind conturile de creanțe indică existența unei valori semnificative a conturilor de creanțe restante pentru care nu există nicio ajustare pentru clienți incerți sau creanțe nerecuperabile.

Consecință

Practicianul determină că soldul conturilor de creanțe din situațiile financiare ar putea fi denaturat semnificativ.

Acțiunile necesare

Interviuri suplimentare ale conducerii privind existența unor conturi de creanțe necollectabile care ar trebui prezentate ca fiind depreciate.

Practicianul evaluează răspunsurile conducerii la interviurile suplimentare

Rezultatul interviurilor suplimentare

- Este puțin probabil ca soldul conturilor de creanțe să fie denaturat semnificativ.
- Practicianul determină că respectivul aspect a cauzat denaturări semnificative în situațiile financiare.
- Este probabil ca soldul conturilor de creanțe să conțină denaturări semnificative, însă nu sunt furnizate suficiente probe adecvate pentru a determina existența denaturărilor respective.

Concluzia la care s-a ajuns

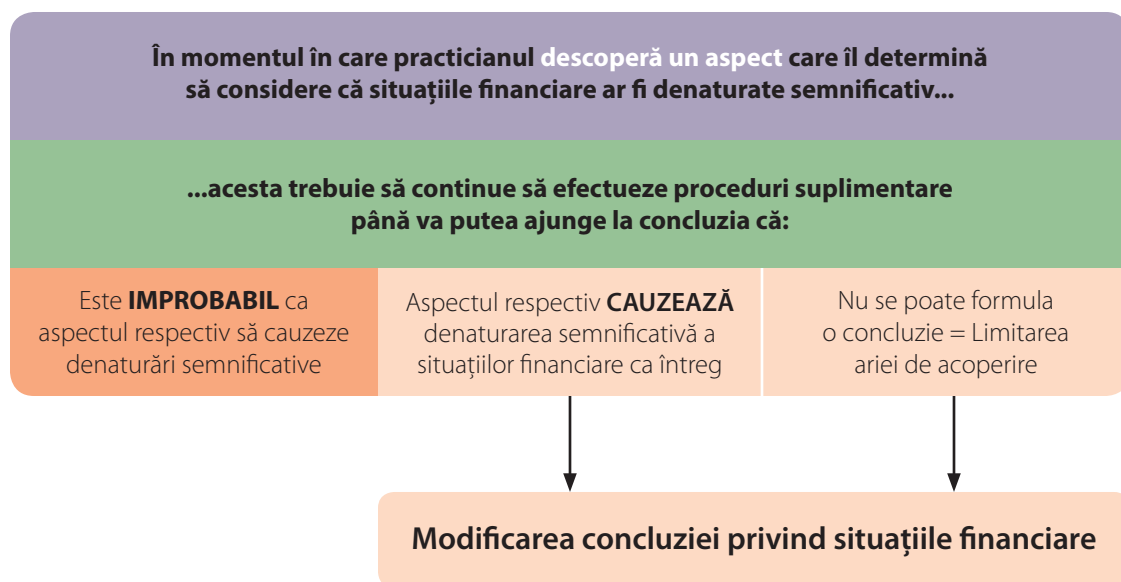
Nu sunt necesare proceduri suplimentare.

Nu sunt necesare proceduri suplimentare.

Concluzia indică faptul că situațiile financiare ca întreg sunt denaturate semnificativ.

Continuați să efectuați proceduri suplimentare (de exemplu, solicitați o analiză a sumelor încasate după data bilanțului pentru identificarea conturilor de creanțe necollectabile) până ajungeți la o concluzie pentru punctul A sau B.

În cazul în care nu se poate ajunge la concluzia că respectiva chestiune nu este de natură să cauzeze denaturări semnificative în situațiile financiare per total sau nu se poate determina contrariul, aria de acoperire va fi limitată, iar practicianul nu va putea formula o concluzie nemodificată cu privire la situațiile financiare.



Aspect de avut în vedere

Informații contradictorii

Scepticismul profesional presupune evitarea tentației de a ignora sau justifica informații contradictorii sau neconsecvente în baza faptului că sumele implicate sunt ne semnificative. Frauda, în special, este în general descoperită prin urmărirea unor tipare mici și neobișnuite, a unor excepții și anomalii. Dacă aveți vreun motiv să vă îndoiiți de informațiile furnizate, adresați întrebări suplimentare și revizuiți informațiile justificative mai degrabă decât să luați ca atare explicațiile conducerii.

Exemple de proceduri suplimentare

Figura de mai jos tratează câteva posibile aspecte problematice care l-ar putea determina pe practician să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate în mod semnificativ și oferă exemple de proceduri suplimentare care ar putea fi efectuate în circumstanțele respective. Procedurile efective selectate ar trebui să trateze circumstanțele specifice ale clientului și utilizarea raționamentului profesional.

Trebuie avut în vedere faptul că, după finalizarea fiecărei proceduri suplimentare, practicianul trebuie să se detașeze de situație și să determine dacă noile informații obținute confirmă sau infirmă preocupările privind existența unor denaturări semnificative în situațiile financiare. În cazul în care rezultatul procedurii confirmă sau infirmă motivul preocupării, nu mai sunt necesare proceduri suplimentare. În caz contrar, practicianul ar trebui să treacă la procedura următoare.

Figura 5.1-8C

Provizioane excesive în cazul stocurilor	
Motive de îngrijorare	Posibile denaturări semnificative în cadrul situațiilor financiare
Directorul de vânzări a indicat că nu au existat elemente de natura stocurilor care nu se vindeau bine. Conducerea părea să evite discuțiile privind motivele pentru care au constituit provizioane pentru anumite elemente de natura stocurilor. Directorul general a precizat în trecut că dorea să reducă la minim impozitele și să fie pregătit pentru perioadele dificile din viitor.	Provizionul înregistrat pentru stocurile uzate moral și cu mișcare lentă ar putea fi mai mare decât este necesar.

Provizioane excesive în cazul stocurilor

Exemple de proceduri suplimentare	A fost rezolvat aspectul? <i>Dacă da, puteți înceta.</i>
Identificați orice evoluții recente (de exemplu, noi tehnologii, inovații sau produse concurente) care ar putea duce la uzura morală a unui anumit element de natura stocurilor.	
Inspectați fizic starea elementelor de natura stocurilor (pentru care s-au constituit provizioane).	
Întrebați despre orice reduceri, promoții sau scăderi de prețuri în cazul elementelor de natura stocurilor pentru care s-au constituit provizioane.	
După sfârșitul perioadei, revizuiți vânzările stocurilor pentru care s-au constituit provizioane. În cazul în care au existat vânzări, analizați volumul acestora și condițiile reducerilor.	
Revizuiți mișcările (intrările și ieșirile) stocurilor respective. De exemplu, achizițiile recente de stocuri ar indica faptul că nu era necesar niciun provizion la sfârșitul perioadei.	
Revizuiți rezultatul efectiv al provizioanelor similare constituite în perioadele anterioare.	

Delimitarea incorectă în timp a vânzărilor

Motive de îngrijorare	Posibile denaturări semnificative în cadrul situațiilor financiare
La revizuirea evenimentelor ulterioare, am observat o creștere bruscă a vânzărilor care a avut loc la o lună după sfârșitul perioadei. Conducerea nu a putut explica această creștere, afirmând doar că fost o lună bună pentru vânzări.	Subevaluarea vânzărilor. Este posibil ca unele dintre vânzările din perioada ulterioară sfârșitului perioadei respective să fi fost înregistrate în perioada curentă (o posibilă eroare de delimitare a exercițiilor financiare).
Exemple de proceduri suplimentare	A fost rezolvat aspectul? <i>Dacă da, puteți înceta.</i>
Revizuiți gradul de adecvare al politicilor/procedurilor de delimitare a exercițiilor financiare și al aplicării acestora.	
Revizuiți câteva facturi de vânzare mai mari de după sfârșitul perioadei pentru a determina dacă acestea sunt înregistrate în perioada corectă.	
Determinați dacă există tranzacții cu părțile afiliate sau dacă există probe privind evitarea controalelor de către conducere.	

Marje brute neobișnuite

Motive de îngrijorare	Posibile denaturări semnificative în cadrul situațiilor financiare
Marjele brute de exploatare variază considerabil față de perioadele anterioare și de normele din sectorul de activitate. Conducerea nu a putut explica această variație.	Vânzările sau cheltuielile ar putea fi supraevaluate/subevaluate sau unele venituri/cheltuieli ar putea fi înregistrate incorect în registrele contabile.
Exemple de proceduri suplimentare	A fost rezolvat aspectul? <i>Dacă da, puteți înceta.</i>
Identificați relațiile cu alte conturi, precum rotația stocurilor, achizițiile și conturile de creanțe, pentru a determina dacă există variații asemănătoare față de așteptări.	
În cazul în care marja brută a crescut, determinați dacă lipsesc anumite conturi de cheltuieli.	
În cazul în care marja brută a scăzut, luați în considerare posibilitatea existenței unor vânzări neînregistrate.	
Efectuați interviuri privind vânzările cu reduceri mari de prețuri sau achizițiile de materiale la prețuri mai mari decât cele normale.	
Efectuați interviuri privind aplicarea consecventă a politicilor de recunoaștere a veniturilor și acuratețea delimitării exercițiilor financiare.	

Marje brute neobișnuite

Exemple de proceduri suplimentare	A fost rezolvat aspectul? Dacă da, puteți înceta.
Comparați fiecare cont care alcătuiește marja cu anul anterior pentru a observa variațiile individuale și apoi analizați conturile în mod corespunzător.	
Utilizați informațiile disponibile cu privire la sectorul de activitate pentru a le compara cu diferitele conturi. Dacă aveți un alt client din același sector, comparați fiecare tip de cont ca procent din vânzări.	

Evaluarea incertă a investițiilor

Motive de îngrijorare	Posibile denaturări semnificative în cadrul situațiilor financiare
Nu există probe concludente pentru a sprijini valoarea înregistrată a unui număr de titluri de valoare care nu au fost tranzacționate timp de câteva luni. Există o diferență mare între prețul de ofertă și prețul cerut pentru aceste titluri de valoare.	Valoarea înregistrată a investițiilor ar putea fi supraevaluată, fiind necesară reducerea valorii contabile pentru a ține cont de depreciere.
Exemple de proceduri suplimentare	A fost rezolvat aspectul? Dacă da, puteți înceta.
Solicitați-i conducerii să obțină cele mai recente situații financiare și orice știri recente care ar putea indica o depreciere a investițiilor.	
Luați în considerare colaborarea cu un expert extern care să vă ajute la întocmirea unei evaluări obiective a investițiilor.	

Vânzări fictive

Motive de îngrijorare	Posibile denaturări semnificative în cadrul situațiilor financiare
Entitatea este foarte aproape de încălcarea clauzelor restrictive aferente unui împrumut bancar. O serie de efecte comerciale aferente vânzărilor realizate chiar înainte de sfârșitul anului au fost emise imediat după sfârșitul anului. Unele stocuri cu mișcare lentă și a căror valoare contabilă a fost redusă au fost vândute în mod neașteptat chiar înainte de sfârșitul anului.	Vânzările sunt supraevaluate și este posibil să fi fost eliminate provizioanele pentru stocurile cu mișcare lentă, care au scopul de a crește profiturile și a preveni încălcarea clauzelor restrictive.
Exemple de proceduri suplimentare	A fost rezolvat aspectul? Dacă da, puteți înceta.
Revizuiți istoricul efectelor comerciale emise în cursul anului pentru a stabili dacă efectele comerciale emise după sfârșitul anului sunt neobișnuite în vreun fel.	
Revizuiți un eșantion de efecte comerciale reale emise după sfârșitul anului și motivul pentru care au fost emise.	
Stabiliți dacă acei clienți pentru care au fost emise efecte comerciale există în realitate și dacă entitățile ar putea fi părți afiliate.	
Determinați dacă alte efecte comerciale emise se referă la vânzările unor stocuri cu mișcare lentă.	
Determinați dacă facturile pentru vânzarea neașteptată a stocurilor cu mișcare lentă au fost achitate ulterior.	
Revizuiți orice alte vânzări mari neașteptate de stocuri cu mișcare lentă aproape de sfârșitul anului.	

Proceduri suplimentare solicitate de către conducere

În anumite circumstanțe, la solicitarea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta pot fi efectuate proceduri suplimentare, cum ar fi solicitarea unor scrisori de confirmare a creanțelor din partea clienților sau participarea la inventarierea fizică a stocurilor. Astfel de proceduri sunt „proceduri convenite”, care în general nu fac parte din misiunea de revizuire. Este recomandat să vă asigurați că acest fapt este prezentat clar conducerii.

În cazul în care se solicită proceduri suplimentare:

- Documentați motivele pentru care au fost efectuate astfel de proceduri suplimentare în documentele de lucru și faceți referire la ele în scrisoarea de misiune; și
- Stabiliți împreună cu conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta dacă este necesară întocmirea unui raport separat care să prezinte rezultatele procedurilor suplimentare efectuate.

5.1-9 Evenimente ulterioare

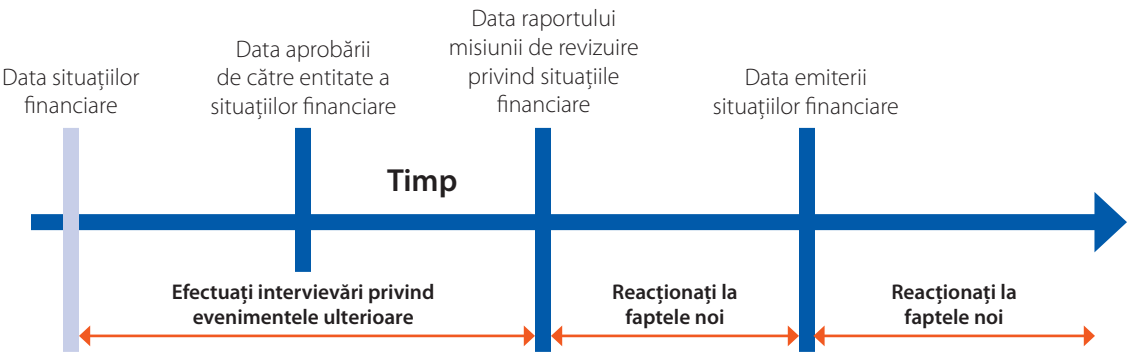
Punctul	Dispoziția
	Evenimente ulterioare
58	Dacă practicianul ia cunoștință de evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului său care impun ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea, practicianul trebuie să îi solicite conducerii să corecteze acele denaturări.
59	Practicianul nu are obligația de a efectua nicio procedură cu privire la situațiile financiare după data raportului practicianului. Totuși, dacă după data raportului practicianului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare, practicianului îi devine cunoscut un fapt care, dacă i-ar fi fost cunoscut la data raportului său, l-ar fi determinat să își modifice raportul, practicianul trebuie: (a) Să discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz; (b) Să stabilească dacă este necesară modificarea situațiilor financiare; și (c) Dacă da, să intervieveze conducerea cu privire la modul în care intenționează să trateze aspectul în situațiile financiare.
60	În cazul în care conducerea nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care practicianul consideră că acestea necesită modificări, iar raportul practicianului i-a fost deja furnizat entității, acesta trebuie să notifice conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta să nu emită situațiile financiare către terțe părți înainte ca modificările necesare să fie efectuate. Dacă situațiile financiare sunt totuși publicate ulterior fără să se fi efectuat modificările necesare, practicianul trebuie să ia măsurile adecvate pentru a încerca să prevină acordarea de încredere raportului său.

Evenimentele ulterioare se referă la:

- Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului cu privire la situațiile financiare;
- Fapte care îi devin cunoscute practicianului după data raportului misiunii de revizuire, dar înainte de emiterea raportului; și
- Fapte care îi devin cunoscute după ce raportul este emis spre a fi utilizat de terțe părți.

Acest lucru este ilustrat în figura de mai jos.

Figura 5.1-9A



Deși ISRE 2400 (revizuit) nu impune practicianului să cerceteze în mod activ evenimentele ulterioare în timpul unei misiuni de revizuire, ISRE 2400.48 litera (e) impune practicianului să intervieveze conducerea cu privire la evenimentele care au avut loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului.

Figura 5.1-9B

Procedura	Descriere
Efectuați interviuri cu privire la evenimentele ulterioare până la data raportului	Întrebați conducerea dacă a identificat și a tratat evenimentele care au avut loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului care necesită ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea. Puteți lua în considerare următoarele aspecte: - Noile angajamente, împrumuturi sau garanții; - Vânzările sau achizițiile de active care au avut loc sau sunt planificate; - Creșterile de capital sau emiterea de instrumente de datorie; - Acordurile de fuziune sau de lichidare; - Activele expropriate sau distruse; - Litigiile, cererile de despăgubire și contingențele; - Orice ajustări contabile neobișnuite efectuate sau avute în vedere; - Orice evenimente care pun la îndoială caracterul adecvat al ipotezei privind continuitatea activității sau al altor politici contabile; - Orice evenimente care afectează evaluarea estimărilor sau a provizioanelor din situațiile financiare; și - Orice evenimente relevante pentru recuperabilitatea activelor. În cazul în care practicianul descoperă un aspect care indică faptul că situațiile financiare ar putea conține o denaturare semnificativă, printre procedurile suplimentare care ar putea fi efectuate se numără: - Citirea proceselor-verbale ale ședințelor (conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta) care au avut loc după data situațiilor financiare sau interviuarea privind aspectele discutate în cadrul ședințelor ale căror procese-verbale nu sunt disponibile; - Citirea tuturor rapoartelor financiare întocmite după sfârșitul perioadei; și - Revizuirea corespondenței recente cu consilierii juridici.

Procedura	Descriere
Practicianul descoperă informații noi după datarea raportului	<i>Rețineți că practicianul nu are obligația de a efectua nicio procedură cu privire la situațiile financiare după data raportului său.</i> Discutați aspectul cu conducerea (și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernarea). Determinați dacă situațiile financiare necesită modificări, iar în caz afirmativ: • Intervistați conducerea cu privire la modul în care intenționează să trateze acest aspect. În cazul în care conducerea nu modifică situațiile financiare, analizați dacă este necesară modificarea concluziei. • Dacă este posibil, solicitați conducerii să nu emită raportul înainte ca modificările să fie făcute. În cazul în care raportul este publicat în pofida acestei solicitări, trebuie luate măsurile corespunzătoare (în urma consultării cu un consilier juridic) pentru a preveni acordarea de încredere raportului respectiv. • Determinați dacă sunt necesare proceduri suplimentare, precum interviuri cu privire la alte evenimente ulterioare. • Emiteți o nouă concluzie asupra situațiilor financiare modificate. • Stabiliți dacă este necesar să apelați la consiliere juridică. Dacă raportul misiunii de revizuire a fost deja emis, în plus față de pașii de mai sus: • Analizați acțiunile conducerii pentru a vă asigura că toate persoanele care au primit situațiile financiare și raportul emise anterior au fost înștiințate cu privire la situația respectivă. • Stabiliți dacă este necesar să apelați la consiliere juridică.

5.1-10 Declarații scrise

Punctul	Dispoziția
	Declarații scrise
61	Practicianul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă că aceasta și-a îndeplinit responsabilitățile descrise în termenele convenite ale misiunii. Declarațiile scrise trebuie să includă faptul că: (A se vedea punctele A100-A102) (a) Conducerea și-a îndeplinit responsabilitatea de a întocmi situațiile financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv, acolo unde este relevant, de a oferi o prezentare fidelă a acestora, și că i-a furnizat practicianului toate informațiile relevante și i-a asigurat accesul la informații, așa cum s-a convenit în termenele misiunii; și (b) Toate tranzacțiile au fost înregistrate și sunt reflectate în situațiile financiare. Dacă legile sau reglementările impun conducerii să facă declarații publice scrise cu privire la responsabilitățile sale și practicianul determină că acele declarații furnizează câteva dintre sau toate declarațiile prevăzute la literalele (a)-(b), nu este necesar ca aspectele relevante acoperite de acele declarații să fie incluse în declarația scrisă.
62	Practicianul trebuie, de asemenea, să solicite conducerii declarații scrise că aceasta i-a prezentat practicianului: (A se vedea punctul A101) (a) Identitatea părților afiliate ale entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate, cu care conducerea este la curent; (b) Faptele semnificative referitoare la orice fraude sau suspiciuni de fraude cunoscute conducerii, care este posibil să fi afectat entitatea; (c) Cazurile concrete sau posibile de neconformitate cu legile și reglementările, ale căror efecte afectează situațiile financiare ale entității; (d) Toate informațiile relevante pentru utilizarea ipotezei continuității activității în situațiile financiare; (e) Faptul că toate evenimentele care au loc ulterior datei situațiilor financiare și pentru care cadrul de raportare financiară aplicabil prevede ajustarea sau prezentarea au fost ajustate sau prezentate; (f) Angajamentele, obligațiile contractuale sau contingențele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările de informații; și (g) Tranzacțiile nemonetare sau tranzacțiile fără contraprestație semnificative ale entității din perioada de raportare financiară respectivă.

Punctul	Dispoziția
63	Atunci când conducerea nu furnizează una sau mai multe dintre declarațiile scrise prevăzute, practicianul trebuie: (A se vedea punctul A100) (a) Să discute aspectul cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz; (b) Să reevalueze integritatea conducerii și să evalueze efectul pe care aceasta îl poate avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor, în general; și (c) Să ia măsurile adecvate, inclusiv să determine efectul posibil asupra concluziei din raportul practicianului în conformitate cu prezentul ISRE.
64	Practicianul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii cu privire la situațiile financiare sau să se retragă din misiune dacă retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile, după caz, dacă: (a) Practicianul concluzionează că există suficiente îndoieli cu privire la integritatea conducerii, încât declarațiile scrise să nu fie credibile; sau (b) Conducerea nu furnizează declarațiile scrise prevăzute la punctul 61.
Data declarațiilor scrise și perioada acoperită (perioadele acoperite) de acestea	
65	Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât se poate de apropiată de, dar fără să depășească, data raportului practicianului. Declarațiile scrise trebuie să se refere la toate situațiile financiare și la toată perioada (toate perioadele) la care se face referire în raportul practicianului.

Documentul declarativ trebuie să indice îndeplinirea de către conducere a responsabilităților descrise în termenele convenite ale misiunii, să confirme declarațiile importante făcute pe parcursul misiunii și să afirme că informațiile furnizate erau complete (adică nu există tranzacții lipsă ori evenimente ascunse). În cazul în care conducerea modifică sau nu furnizează declarațiile scrise solicitate, acest lucru poate alerta practicianul cu privire la posibilitatea existenței uneia sau mai multor probleme semnificative.

Pe parcursul misiunii, conducerea va face o serie de declarații verbale (de exemplu, privind suficiența provizionului creat pentru datorii nerecuperabile sau lipsa oricărui litigiu împotriva entității) ca răspuns la diverse interviuri și analize. În cazul în care, pe lângă declarațiile prevăzute de standard, practicianul stabilește că este necesar să obțină una sau mai multe declarații scrise care să sprijine alte probe de revizuire relevante pentru situațiile financiare, practicianul poate lua în considerare solicitarea acestora conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta în scrisoarea de declarație sau într-o scrisoare separată.

Declarațiile scrise ale conducerii nu trebuie utilizate ca un substitut pentru analizele și interviurile referitoare la aspectele semnificative din situațiile financiare sau aspectele din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative.

Declarațiile scrise trebuie obținute cât mai aproape posibil de data raportului privind situațiile financiare, dar nu ulterior acestuia. Declarațiile scrise trebuie să acopere toate situațiile financiare și perioada (perioadele) la care se face referire în raportul misiunii de revizuire.

Figura următoare include factori de care trebuie să Țineți cont.

Figura 5.1-10A

Scrisoarea de declarație	
Format	Declarațiile scrise sunt adresate practicianului, de obicei sub forma unei scrisori.
Prag de semnificație	Discutați cu conducerea relevanța pragului de semnificație pentru declarațiile scrise necesare. Indicați faptul că pragul de semnificație nu se va aplica anumitor declarații (cum ar fi cele referitoare la fraudă, neconformitatea cu legislația și reglementările, exhaustivitatea informațiilor furnizate și prezentarea situațiilor financiare).
Conținut	Declarații scrise, precum cele prezentate în ISRE 2400.61-62. A se vedea, de asemenea, Anexa H , care conține un model de scrisoare de declarație.
Data intrării în vigoare	La data raportului misiunii de revizuire sau imediat înainte de aceasta.
Semnături	De obicei, directorul executiv și directorul financiar (sau persoanele cu funcții echivalente din cadrul entității) semnează scrisoarea. În anumite situații, practicianul ar putea, de asemenea, să dorească să obțină declarații scrise specifice din partea altor persoane, precum un alt membru al echipei de conducere sau un director.

Scrisoarea de declarație**În cazul în care conducerea refuză să semneze**

- (a) Discutați problema cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta.
- (b) Reevaluați integritatea conducerii și evaluați efectul pe care aceasta îl poate avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor în general.
- (c) Luați măsurile adecvate, inclusiv stabilirea efectului potențial asupra concluziei raportului practicianului.

Note:

- În cazul în care o lege sau o reglementare locală impune deja conducerii să emită declarații publice scrise cu privire la responsabilitățile sale (care sunt foarte asemănătoare cu declarațiile descrise anterior), nu este necesar să obțineți din nou astfel de declarații în cadrul declarațiilor scrise. Totuși, prezentarea responsabilităților conducerii în legi sau reglementări nu reprezintă un substitut pentru declarațiile scrise solicitate, deoarece nu ar conține suficiente informații pentru ca auditorul să fie convins că toate declarațiile necesare au fost făcute în mod conștient.
- Folosirea unui limbaj care limitează sensul, precum „declarațiile sunt întocmite de către conducere conform datelor disponibile acesteia”, este acceptabilă atâta timp cât persoana care semnează are responsabilitatea și cunoștințele adecvate cu privire subiectul specific al declarațiilor.

A se vedea [Anexa H](#) pentru un model de declarație scrisă din partea conducerii.

Aspect de avut în vedere

Luați în considerare necesitatea (eventual dispoziția, în anumite jurisdicții) de a solicita persoanelor responsabile cu guvernanta să semneze declarații scrise specifice. Aceasta ar depinde de responsabilitățile exacte ale persoanelor responsabile cu guvernanta.

5.2 EVALUAREA PROBELOR OBTINUTE

Punctul	Dispoziția
	Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate
66	Practicianul trebuie să evalueze dacă au fost obținute suficiente probe adecvate în urma procedurilor efectuate și, dacă nu, acesta trebuie să efectueze alte proceduri pe care le consideră necesare în circumstanțele date pentru a putea formula o concluzie asupra situațiilor financiare. (A se vedea punctul A103)
67	Dacă practicianul nu poate obține suficiente probe adecvate pentru a formula o concluzie, acesta trebuie să discute cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, efectele acestor limitări asupra ariei de acoperire a revizuirii. (A se vedea punctele A104-A105)
	Evaluarea efectului asupra raportului practicianului
68	Practicianul trebuie să evalueze probele obținute în urma procedurilor efectuate pentru a determina efectul asupra raportului său. (A se vedea punctul A103)

5.2-1 Supravegherea și revizuirea

ISRE 2400.25 litera (b) prevede că partenerul de misiune este responsabil pentru coordonarea, supravegherea, planificarea și efectuarea misiunii de revizuire în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.

Pentru a se asigura că activitatea efectuată este în conformitate cu standardele profesionale, firmele trebuie să proiecteze și să elaboreze politici și proceduri de control al calității care să prevadă supravegherea și revizuirea activității membrilor mai puțin experimentați din echipa misiunii de către un membru mai experimentat al echipei. Consultați ISQC 1.33.

În cadrul unei PMM, un practician independent poate lucra mai degrabă pe cont propriu decât ca parte a unei echipe. În astfel de circumstanțe, această dispoziție nu ar fi relevantă. Pentru informații suplimentare, vă rugăm să consultați documentul [Întrebări și răspunsuri ale personalului – Aplicarea ISQC 1 proporțional cu natura și dimensiunea unei firme](#) al IAASB.

Figura 5.2-1A

Caracteristici ale supravegherii și revizuirii	Activitatea se realizează în conformitate cu standardele profesionale și cu alte dispoziții aplicabile.
	Sunt semnalate aspectele semnificative pentru o analiză suplimentară.
	Au avut loc consultări adecvate și concluziile rezultate sunt documentate și implementate.
	Natura, plasarea în timp și amplexarea activității efectuate au fost documentate și revizuite în mod corespunzător, acolo unde este necesar.
	Activitatea efectuată susține concluziile formulate și este documentată în mod corespunzător.
	Probe obținute sunt suficiente și adecvate pentru a susține raportul.
	Obiectivele procedurilor efectuate au fost atinse.
	Au fost obținute suficiente probe adecvate ca bază pentru concluzia asupra situațiilor financiare.
Revizuirea de control de calitate a misiunii	O RCCM, dacă este necesară, oferă o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative realizate de echipa misiunii și a concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului. Este puțin probabil ca multe dintre misiunile de revizuire pentru IMM-uri să necesite o RCCM. Cu toate acestea, firmele ar trebui să elaboreze criterii adecvate (consultați ISQC 1.35) care să descrie pentru ce tipuri de misiuni este necesară o RCCM. Exemplele ar putea include: • Entități peste o anumită dimensiune; • Entități cu un număr mare de utilizatori ai situațiilor financiare; • Entități cu notorietate; • Entități cu tranzacții foarte complexe; • Entități cu politici contabile neobișnuite sau controversate; și • Entități care își desfășoară activitatea într-un sector necunoscut practicianului.

ISQC 1 nu definește alte tipuri de revizuire a documentelor de lucru decât revizuirea de control de calitate a misiunii. Pentru multe misiuni de revizuire cu risc mai mic este probabil ca practicianul să efectueze activitatea și apoi să o revizuiască.

5.2-2 Au fost obținute suficiente probe adecvate?

După finalizarea procedurilor misiunii de revizuire, practicianul trebuie să evalueze dacă au fost obținute suficiente probe adecvate și, dacă nu, acesta trebuie să efectueze alte proceduri considerate a fi necesare în circumstanțele date.

Unele dintre aspectele ce trebuie luate în considerare sunt prezentate în figura următoare.

Figura 5.2-2A

Analizați	Acțiunea necesară
Pragul de semnificație	Analizați dacă valoarea pragului de semnificație stabilit la începutul misiunii ar trebui să fie revizuită în contextul informațiilor obținute ulterior. Apoi, la evaluarea rezultatelor procedurilor efectuate, analizați dacă există orice probleme identificate care ar putea cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. Dacă da, sunt necesare probe suplimentare.
Rezultatele neașteptate sau inconsecvențele	Utilizați scepticismul profesional în evaluarea răspunsurilor și informațiilor furnizate de către conducere. În cazul în care informațiile obținute din interviuri nu corespund cu înțelegerea entității, sunt neobișnuite sau sunt în contradicție cu așteptările dezvoltate la efectuarea procedurilor de revizuire analitice, trebuie să se analizeze ce proceduri suplimentare vor fi necesare pentru a confirma sau a infirma preocuparea legată de existența unei posibile denaturări semnificative în situațiile financiare.

Analizați	Acțiunea necesară
Denaturările identificate	Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea vor influența, individual sau cumulativ, deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare. În acest context, identificați orice denaturări necorectate din perioada anterioară și analizați impactul asupra perioadei curente. Atunci când sunt identificate denaturări în perioada curentă (cum ar fi erori administrative, ipoteze greșite utilizate în estimări și aplicarea greșită a politicilor contabile), ele pot fi cumulate (în mod ideal, într-un singur document de lucru), iar natura și circumstanțele apariției lor, luate în considerare. În cazul în care practicianul devine conștient de existența unor denaturări suplimentare care ar putea cauza în cele din urmă denaturarea semnificativă a situațiilor financiare, sunt necesare proceduri suplimentare. Analizați implicațiile oricăror denaturări necorectate. Conducerea i se poate solicita să corecteze denaturările pe măsură ce acestea sunt identificate sau la sfârșitul misiunii. În cazul în care conducerea refuză să corecteze unele dintre denaturări sau pe toate, înțelegeți motivele aflate la baza acestei decizii și analizați implicațiile pentru concluzia asupra situațiilor financiare.
Gradul de adecvare al procedurilor realizate	În contextul informațiilor disponibile în prezent, procedurile efectuate au oferit probe anticipate și au fost folosite ipoteze adecvate pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea lor? Dacă nu, s-ar impune procedurile suplimentare considerate a fi necesare în circumstanțele date.
Documentația obținută și concluziile rezultate	Rezultatele procedurilor au fost documentate în mod corespunzător și concluziile rezultate au fost adecvate în circumstanțele date? Asigurați-vă că: (a) Probele obținute din proceduri sunt suficiente pentru a susține concluziile la care s-a ajuns și nu există o suprageneralizare (de exemplu, ignorarea unui număr de discrepanțe mici identificate); (b) Circumstanțele neobișnuite nu au fost trecute cu vederea; și (c) Au fost desprinse concluziile corespunzătoare.
Efectul asupra raportului	Ultimul pas în procesul de evaluare este de a determina efectul asupra constatărilor și suficiența probelor obținute cu privire la raportul misiunii de revizuire.

În unele situații, efectuarea unei anumite proceduri planificate nu va fi posibilă. De exemplu, este posibil ca un membru important al conducerii să fi lipsit la momentul revizuirii sau anumite înregistrări să nu fi fost disponibile. Imposibilitatea de a efectua o procedură specifică nu constituie o limitare a ariei de acoperire a revizuirii dacă pot fi obținute suficiente probe adecvate efectuând alte proceduri.

Probe insuficiente

În cazul în care nu este posibil să se obțină suficiente probe adecvate pentru a formula o concluzie, practicianul trebuie să discute cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta (după caz):

- (a) Natura și motivele limitărilor; și
- (b) Efectele unor astfel de limitări asupra ariei de acoperire a revizuirii și asupra concluziei.

Aspect de avut în vedere

Denaturări

Cele mai multe denaturări cantitative pot fi agregate pentru ca impactul global asupra situațiilor financiare să poată fi evaluat. Cu toate acestea, unele denaturări (cum ar fi prezentările de informații incomplete sau inexacte din situațiile financiare) și constatățile calitative (cum ar fi posibila existență a unei fraude) nu pot fi agregate. Aceste denaturări trebuie să fie documentate și evaluate individual. Cu toate acestea, impactul lor asupra situațiilor financiare ca întreg trebuie să fie, de asemenea, evaluat atunci când se efectuează revizuirea generală.

5.3 DOCUMENTAȚIA DE REVIZUIRE

Punctul	Dispoziția
	Documentarea
93	Întocmirea documentației pentru revizuire furnizează probe că revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE și cu dispozițiile legale și de reglementare, după caz, precum și o evidență suficientă și adecvată a bazei pentru raportul practicianului. Practicianul trebuie să documenteze următoarele aspecte ale misiunii în timp util, suficient pentru a-i permite unui practician cu experiență, care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă: (A se vedea punctul A145) (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate în vederea conformării cu prezentul ISRE și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile; (b) Rezultatele obținute în urma procedurilor și concluziile practicianului formulate pe baza acelor rezultate; și (c) Aspectele semnificative care au apărut pe parcursul misiunii, concluziile formulate de practician cu privire la acestea și raționamentele profesionale semnificative aplicate în formularea acelor concluzii.
94	La documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate conform prezentului ISRE, practicianul trebuie să consemneze: (a) Persoana care a efectuat activitatea și data la care aceasta a fost finalizată; și (b) Persoana care a revizuit activitatea efectuată în scopul controlului calității aferent misiunii și data și amploarea revizuirii.
95	De asemenea, practicianul trebuie să documenteze discuțiile cu conducerea, cu persoanele responsabile cu guvernarea și cu alte persoane, după cum este relevant pentru desfășurarea revizuirii, referitoare la aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii, inclusiv natura acestor aspecte.
96	Dacă, pe parcursul misiunii, practicianul a identificat informații care sunt inconsecvente cu constatările sale cu privire la aspecte semnificative care afectează situațiile financiare, practicianul trebuie să documenteze modul în care a fost abordată inconsecvența.

5.3-1 Documentarea

Principiile de bază care trebuie luate în considerare atunci când se întocmește documentația dosarului au rolul de a asigura că aceasta:

- Este bine organizată (în mod ideal, utilizează o formă de indexare a fișierelor standard);
- Conține referințe încrucișate;
- Este clară și concisă; și
- Este autonomă, astfel încât nu sunt necesare explicații verbale suplimentare pentru a înțelege:
 - Procedurile realizate,
 - Rezultatele procedurilor și concluziile trase din acestea, precum și orice chestiuni semnificative întâlnite, și
 - Cum s-a ajuns la concluziile cu privire la aspectele importante și raționamentele profesionale semnificative realizate pentru a se ajunge la aceste concluzii.

Documentația dosarului oferă probe că:

- Au fost îndeplinite condițiile preliminare ale misiunii;
- Misiunea a fost planificată în mod corespunzător, inclusiv determinarea pragului de semnificație;
- A fost înțeleasă entitatea, fiind identificate inclusiv secțiunile în care era probabil să apară denaturări semnificative;
- Procedurile de revizuire au fost, într-adevăr, efectuate și rezultatele au fost obținute (împreună cu probele justificative revizuite și concluziile adecvate rezultatelor);
- Aspectele semnificative care au apărut și concluziile la care s-a ajuns în timpul misiunii au fost tratate adecvat. Aceasta include modul în care au fost făcute raționamentele profesionale semnificative pentru a se ajunge la aceste concluzii; și
- Concluzia de asigurare limitată asupra situațiilor financiare ca întreg a fost adecvată pe baza probelor obținute.

Dispoziția privind exhaustivitatea dosarului din ISRE 2400.93 prevede ca un practician cu experiență, care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea, să poată revizui dosarul și să înțeleagă activitatea efectuată, aspectele importante apărute și concluziile formulate.

Consultați exemplele de documentație de revizuire din secțiunea 5.1 a acestui capitol.

Aspect de avut în vedere

Folosirea listelor de verificare

Acordați întotdeauna timpul necesar pentru a adapta procedurile de revizuire la circumstanțele specifice ale entității supuse procesului de revizuire. Amintiți-vă că este suficient ca interviurile și procedurile analitice inițiale doar să trateze secțiunile în care este probabil să apară denaturări semnificative sau care sunt considerate semnificative pentru situațiile financiare ca întreg.

Unele firme folosesc liste de verificare standard pentru a se asigura că toate secțiunile situațiilor financiare sunt tratate în întregime. Totuși, această practică poate duce la efectuarea unui volum prea mare de muncă. Nu toate interviurile/analizele de pe o listă de verificare standard se vor aplica neapărat fiecărei misiuni. Cu toate acestea, listele de verificare pot fi utile în anumite circumstanțe, în special atunci când o listă de verificare are scopul de a se asigura că practicianul nu a trecut cu vederea un anumit aspect.

Se recomandă ca procedurile referitoare la secțiunile nesemnificative să fie eliminate, împreună cu interviurile standardizate care nu tratează secțiunile în care este probabil să apară denaturări semnificative. Cu toate acestea, luați în considerare adăugarea de proceduri relevante secțiunilor în care este probabil să apară denaturări semnificative.

Un alt punct de avut în vedere atunci când se utilizează liste de verificare este că nu trebuie doar să se confirme faptul că a fost făcută o interviuare, ci și să se ofere detalii adecvate cu privire la răspunsul efectiv primit.

Amploarea exactă și stilul documentației dosarului sunt în cele din urmă o chestiune de raționament profesional, dar pot conține punctele prezentate în figura următoare.

Figura 5.3-1A

Informații întocmite de către practician	
Întocmirea	- Natura misiunii de îndeplinit și cadrul de timp etc. - O evaluare a independenței și a riscurilor misiunii. - O scrisoare de misiune semnată.
Înțelegerea entității	- AFRF care va fi folosit. - Informații privind cele patru arii de cunoaștere specificate prevăzute în ISRE 2400 (revizuit).
Planificarea	- Determinarea a ceea ce ar fi semnificativ. - Identificarea secțiunilor din situațiile financiare care sunt semnificative. - Identificarea secțiunilor din situațiile financiare în care pot apărea denaturări semnificative. - Listări ale interviurilor și procedurilor analitice planificate. - Rezumatul planificării sau alte documentații similare.
Activitatea efectuată	- Rezultatele obținute în urma procedurilor și concluziile practicianului formulate pe baza acelor rezultate. Acestea ar include: (a) Persoana care a efectuat activitatea și data la care aceasta a fost finalizată; (b) Numele angajaților entității intervievați și data interviului; (c) Detalii privind ceea ce s-a discutat, aspectele importante apărute și natura acestora; (d) Rezultatele în urma aplicării procedurilor analitice, inclusiv: - Informațiile utilizate, - Explicațiile oferite pentru variații și elemente neobișnuite, și - Evaluarea constatărilor în contextul altor informații, cum ar fi înțelegerea entității; și (e) Listarea procedurilor suplimentare efectuate considerate necesare în circumstanțele date. - Listarea denaturărilor identificate și dacă acestea au fost corectate sau nu. - Orice aspecte neobișnuite analizate în timpul efectuării revizuirii, inclusiv natura acestora.

Informații întocmite de către practician**Concluziile și raportarea**

- Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor efectuate în vederea conformării cu ISRE 2400 (revizuit) și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.
- Aspectele importante discutate cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta.
- Aspectele importante apărute pe parcursul misiunii, inclusiv natura acestora, cum s-a ajuns la concluziile cu privire la acestea și raționamentele profesionale semnificative efectuate în vederea formulării acestor concluzii.
- Persoana care a revizuit activitatea desfășurată în scopul controlului de calitate al misiunii și data și amplexarea revizuirii.
- Concluziile cu privire la rezultatele procedurilor efectuate și exprimarea din raportul misiunii de revizuire.
- O scrisoare de declarație semnată din partea conducerii.

Organizarea dosarului

Nu există o metodă recomandată pentru organizarea dosarelor misiunii. Cu toate acestea, multe firme pregătesc un nou dosar al misiunii pentru fiecare perioadă revizuită și păstrează un dosar permanent pentru materialele de referință care sunt actualizate după cum este necesar. În funcție de circumstanțele misiunii, conținutul unui dosar al misiunii ar putea fi organizat după cum este prezentat în figura următoare.

Figura 5.3-1B

Tipul dosarului	Conținutul obișnuit
Permanent	Înțelegerea obținută cu privire la entitate (actualizată pentru fiecare perioadă).
	Politicele și procedurile cheie care afectează raportarea financiară.
	Organigrama.
	Politicele și procedurile relevante și alte documente, cum ar fi instrucțiuni privind inventarierea, procedurile de delimitare a exercițiilor financiare și întocmirea estimărilor.
	Planurile de continuitate pentru secțiuni cum ar fi imobilizările corporale, precum și rezultatul reportat.
	Participarea la profit și acordurile conducerii.
	Redevențele și contractele de leasing.
	Correspondența specială cu conducerea.
	Emisiunile de acțiuni și documentele de constituire.
	Evidențele corporative relevante (cum ar fi scrisori de brevet, statut, informații despre reorganizare și registrele acționarilor).
Pentru perioada curentă	Reconcilierea sau concordanța situațiilor financiare cu înregistrările care stau la baza acestora.
	Rezumate de planificare etc.
	Intervievări și analize privind: • Actualizarea înțelegerii entității; • Soldurile semnificative ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii; • Secțiunile identificate în care este probabil să existe o denaturare semnificativă; și • Veniturile și cheltuielile.
	Declarațiile scrise ale conducerii.
	Documentele de finalizare a dosarului (de exemplu, liste de verificare).
	Altă corespondență cu clientul, inclusiv scrisori de misiune, constatările misiunii de revizuire, precum și orice recomandări cu privire la chestiuni cum ar fi deficiențele în sistemul de control intern al clientului.
	Detalii privind persoana care a efectuat activitatea pe fiecare document de la dosar, data la care această activitate a fost finalizată, cine a revizuit activitatea efectuată (în sensul controlului calității), precum și data și amplexarea revizuirii.
	Listele de verificare legate de activitatea de raportare financiară (pentru a asigura prezentarea adecvată de informații în situațiile financiare).
	Situațiile financiare și concluzia misiunii de revizuire.

5.3-2 Alcătuirea dosarului

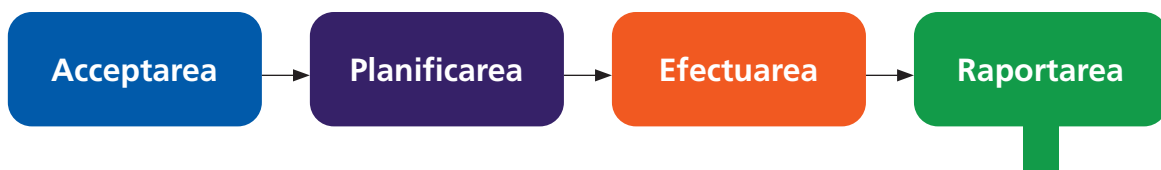
ISQC 1 prevede ca firmele să stabilească limite de timp care să reflecte necesitatea încheierii alcătuirii dosarelor finale ale misiunii în timp util. De exemplu, termenul-limită pentru alcătuirea dosarului final ar putea fi stabilit la 60 de zile de la data raportului misiunii.

Aspect de avut în vedere

Timpul alocat pentru alcătuirea dosarului final este limitat doar la chestiuni administrative. Acesta nu se referă la orice timp suplimentar necesar pentru obținerea și documentarea probelor suficiente și adecvate necesare. Probele necesare pentru a susține raportul misiunii de revizuire trebuie să fie întotdeauna obținute înainte ca raportul să fie datat și emis.

6

RAPORTAREA



CONȚINUTUL CAPITOLULUI

- Cum se formulează o concluzie adecvată asupra situațiilor financiare ca întreg.
- Înțelegerea elementelor raportului misiunii de revizuire.
- Cum se poate modifica exprimarea standard dacă este necesar.

6.1 Formularea unei concluzii adecvate 2400.69-71, 95-96		6.2 Exprimarea din raport 2400.72-74, 86-92		6.3 Concluzii modificate 2400.75-85	
6.1-1	Evaluarea prezentării situațiilor financiare	6.2-1	Elementele raportului	6.3-1	Circumstanțe care impun o concluzie modificată
6.1-2	Evaluarea denaturărilor identificate	6.2-2	Evidențierea unor aspecte	6.3-2	Cele trei concluzii modificate
6.1-3	Comunicarea constatărilor	6.2-3	Alte aspecte	6.3-3	Conținutul paragrafului „Baza concluziei”
6.1-4	Inconsecvențe	6.2-4	Alte responsabilități de raportare		
		6.2-5	Datarea raportului		
		6.2-6	Concluzie nemodificată		
Efecte					
O concluzie asupra situațiilor financiare ca întreg exprimată adecvat pe baza probelor obținute.					

6.1 FORMULAREA UNEI CONCLUZII ADECVATE

Ultimul pas în efectuarea unei misiuni de revizuire este formularea unei concluzii adecvate pe baza probelor obținute.

6.1-1 Evaluarea prezentării situațiilor financiare

Punctul	Dispoziția
	<i>Analizarea cadrului de raportare financiară aplicabil în relație cu situațiile financiare</i>
69	Pentru formularea concluziei cu privire la situațiile financiare, practicianul trebuie: (a) Să evalueze dacă situațiile financiare fac referire în mod adecvat la cadrul de raportare financiară aplicabil sau îl descriu în mod adecvat; (A se vedea punctele A106-A107) (b) Să analizeze dacă, în contextul dispozițiilor cadrului de raportare financiară aplicabil și al rezultatelor procedurilor efectuate: (i) Terminologia utilizată în situațiile financiare, inclusiv titlul fiecărei situații financiare, este adecvată; (ii) Situațiile financiare prezintă în mod adecvat politicile contabile semnificative selectate și aplicate; (iii) Politicile contabile selectate și aplicate sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil și sunt adecvate; (iv) Estimările contabile realizate de conducere par rezonabile; (v) Informațiile prezentate în situațiile financiare par relevante, credibile, comparabile și inteligibile; și (vi) Situațiile financiare furnizează prezentări de informații adecvate care le permit utilizatorilor vizați să înțeleagă efectele tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare. (A se vedea punctele A108-A110)
71	Dacă situațiile financiare sunt întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă, analiza practicianului trebuie să includă, de asemenea: (A se vedea punctul A109) (a) Prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare la nivel general, în conformitate cu cadrul aplicabil; și (b) Măsura în care situațiile financiare, inclusiv notele aferente, par să reprezinte tranzacțiile și evenimentele care le stau la bază în așa fel încât să se realizeze o prezentare fidelă sau să se ofere o imagine fidelă, după caz, în contextul situațiilor financiare ca întreg.

Multe firme de contabilitate folosesc o listă de verificare privind prezentarea și descrierea situațiilor financiare pentru a se asigura că toate dispozițiile AFRF au fost îndeplinite. Acolo unde este necesar, aceste liste de verificare trebuie să fie personalizate în funcție de țară, industrie și client.

În multe cazuri, AFRF va fi specific țării; totuși, dacă este folosit IFRS pentru IMM-uri, câteva modele și exemple de liste de verificare privind situațiile financiare și prezentarea informațiilor în mai multe limbi pot fi descărcate de pe pagina [Accesează IFRS pentru IMM-uri](#) a site-ului IFRS.

Evaluarea situațiilor financiare ia în considerare:

- Dispozițiile AFRF; și
- Rezultatele procedurilor realizate.

Pe lângă dispozițiile privind prezentarea și descrierea informațiilor din AFRF, pot exista alte aspecte care trebuie tratate în evaluarea prezentării situațiilor, așa cum se prezintă în figura următoare.

Alte considerente	Implicații
Trecerea la un nou cadru de raportare financiară aplicabil	O astfel de tranziție este posibil să necesite retratarea retroactivă a soldurilor inițiale și a situațiilor financiare pentru perioada anterioară, împreună cu prezentările de informații suplimentare legate în mod specific de tranziție. Acest lucru va necesita interviuri și analize suplimentare în legătură cu soldurile inițiale și aplicarea noilor politici contabile.
De la o compilare la o misiune de revizuire	În cazul în care misiunea este transformată dintr-o compilare într-o revizuire, analize și interviuri sunt necesare cu privire la soldurile inițiale. De exemplu, ar putea fi făcute interviuri pentru a stabili dacă soldurile inițiale reflectă aplicarea politicilor contabile corespunzătoare și ar putea fi folosite proceduri analitice pentru a identifica orice variații în soldurile inițiale și orice modificări în rezultatele de exploatare.

Situații financiare cu scop special

În cazul în care situațiile financiare sunt întocmite utilizând un cadru de raportare financiară cu scop special, detaliile cadrului pot fi disponibile doar pentru partea angajatoare și practician.

În aceste situații, este important să fie descris cadrul de raportare financiară cu scop special, deoarece situațiile financiare cu scop special pot să nu fie adecvate pentru nicio altă utilizare decât cea identificată la începutul misiunii.

Atunci când raportarea se face pe baza unui cadru cu scop special, este de dorit să se adauge un paragraf de Evidențiere a unor aspecte în raportul misiunii de revizuire pentru a prezenta scopul informațiilor și orice restricții privind utilizarea acestora. Consultați secțiunea 6.2-2 din acest capitol pentru un model de exprimare.

6.1-2 Evaluarea denaturărilor identificate

Punctul	Dispoziția
70	Practicianul trebuie să analizeze impactul: (a) Denaturărilor necorectate identificate pe parcursul revizuirii și în cadrul revizuirii din anul anterior a situațiilor financiare ale entității asupra situațiilor financiare ca întreg; și (b) Caracteristicilor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv indiciile unui posibil subiectivism în raționamentele conducerii. (A se vedea punctele A111-A112)

Ca urmare a efectuării procedurilor de revizuire, pot fi identificate denaturări care ar putea rezulta fie din erori, fie din fraudă. Câteva exemple de astfel de denaturări sunt prezentate în figura următoare.

Figura 6.1-2A

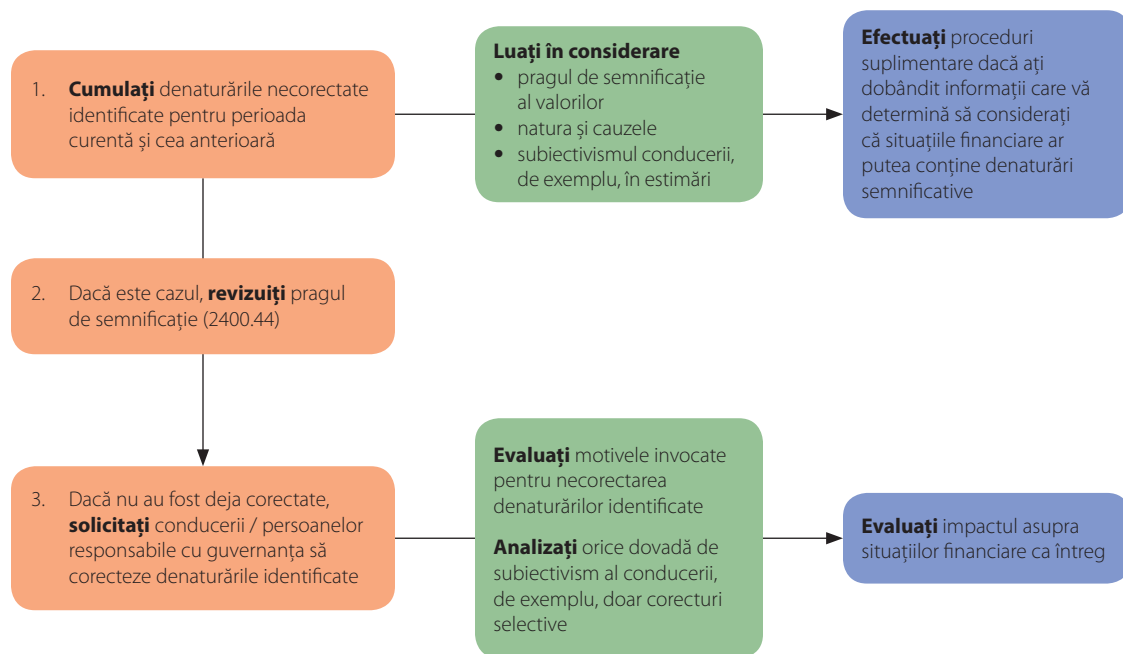
Natura	Descriere
Erori	O lipsă de acuratețe neintenționată în colectarea sau procesarea datelor pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare. O omisiune neintenționată a unei sume sau prezentări de informații. O estimare contabilă incorectă rezultată din omiterea neintenționată a unor informații, o interpretare greșită evidentă a faptelor sau greșeli de calcul în redactare.
Fraudă	Falsificarea (inclusiv documente contrafăcute) sau modificarea înregistrărilor contabile ori a documentației justificative pe care se bazează situațiile financiare. Prezentarea eronată în, sau omiterea intenționată din, situațiile financiare a evenimentelor, a tranzacțiilor sau a altor informații semnificative. Aplicarea greșită în mod intenționat a principiilor contabile privind valorile, clasificarea, modalitatea de prezentare sau descrierea.

Natura	Descriere
Fraudă <i>(continuuare)</i>	Evitarea de către conducere a unor controale care, altfel, par a funcționa în mod eficace. Aceasta include tehnici precum: - Înregistrări contabile fictive, în special în apropierea finalului unei perioade contabile, pentru a manipula rezultatele din exploatare sau pentru a îndeplini alte obiective. - Ajustarea inadecvată a ipotezelor și modificarea raționamentelor utilizate pentru a estima soldurile conturilor. - Utilizarea unor tranzacții neprezentate cu părțile afiliate, inclusiv tranzacții în alte condiții decât termenele comerciale obișnuite. - Omiterea, devansarea sau amânarea recunoașterii în situațiile financiare a evenimentelor și tranzacțiilor care au avut loc în timpul perioadei de raportare. - Tăinuirea sau nedivulgarea faptelor care ar putea afecta sumele înregistrate în situațiile financiare. - Implicarea în tranzacții complexe care sunt structurate pentru a prezenta eronat poziția financiară sau performanța financiară a entității. - Modificarea înregistrărilor și termenelor aferente unor tranzacții importante și neobișnuite.

Documentați și cumulați denaturările identificate (cum ar fi cele detaliate în Figura 6.1-2A de mai sus), cu excepția celor neînsemnate, cu detalii privind natura și circumstanțele producerii lor. Spre sfârșitul misiunii, evaluați impactul denaturărilor identificate (atât al celor din perioada curentă, cât și al celor reportate din perioada anterioară) așa cum se prezintă în figura următoare, care ilustrează modul în care poate fi aplicat scepticismul profesional atunci când conducerea este reticentă în a rectifica denaturările.

Figura 6.1-2B

Evaluarea denaturărilor identificate



Notă: ISRE 2400 (revizuit) nu prevede de fapt ca practicianul să solicite corectarea denaturărilor. Cu toate acestea, o astfel de solicitare ar fi considerată, în general, cea mai bună practică.

Exemplu

În cursul efectuării unei misiuni de revizuire, practicianul Sarah Potting a identificat următoarele denaturări:

	Efectul asupra rezultatului
Eroare în determinarea costurilor stocurilor	(2.397 €)
Posibila supraevaluare a ajustării pentru creanțele incerte	8.500 €
Posibila supraevaluare a ajustării pentru uzura morală a stocurilor	5.300 €
Imobilizare înregistrată la cheltuieli	7.320 €
Creanțe care nu au fost înregistrate la finalul perioadei	1.853 €
	20.576 €

Pragul de semnificație pentru această misiune a fost stabilit la 25.000 € și nu au existat circumstanțe care să impună o modificare a acestei sume.

La evaluarea denaturărilor identificate, au fost făcute următoarele observații:

- Cele mai multe dintre denaturări au avut ca efect scăderea rezultatelor raportate.
- Estimările pentru creanțe incerte și uzura morală a stocurilor au fost destul de prudente. Acest lucru ar putea indica subiectivismul conducerii având ca scop reducerea rezultatelor pentru anul respectiv. Sarah a luat în considerare posibilitatea subiectivismului conducerii în ceea ce privește alte secțiuni ale situațiilor financiare, dar a ajuns la concluzia că, din moment ce nu au existat alte estimări majore decât ratele de amortizare (care nu s-au schimbat), oportunitatea existentă a fost minimă.
- Imobilizarea care a fost înregistrată la cheltuieli a fost o furgonetă la mâna a doua. Contabilul a menționat faptul că a făcut o eroare.
- Eroarea în determinarea costurilor stocurilor și soldul incorect al creanțelor par, de asemenea, rezultatul unor erori administrative.

După ce i s-a solicitat să corecteze aceste erori, conducerea a fost de acord să corecteze eroarea în determinarea costurilor stocurilor, adăugarea imobilizării și creanța neînregistrată, dar nu a fost dispusă să reducă ajustarea pentru creanțe incerte și ajustarea pentru uzura morală a stocurilor, deoarece avea convingerea că vor fi necesare. Sarah a subliniat atunci faptul că provizioanele au fost constituite în mod prudent și în anul precedent și că nu se impuneau deloc. Conducerea a fost de acord, dar a menționat că provizioanele ar putea fi necesare în acest an.

Conform raționamentului făcut de Sarah, erorile necorectate din situațiile financiare ar putea fi de aproximativ 13.800 €, care ar însemna cam jumătate din pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Cu toate acestea, în anul precedent, supraevaluarea aceluiași două provizioane a fost de 8.000 €, ceea ce are ca efect reducerea supraevaluării rezultatelor în acest an la aproximativ 5.800 € (13.800 € – 8.000 €).

Ea a ajuns la concluzia că, deși pot exista anumite semne ale subiectivismului conducerii în estimări, situațiile financiare ca întreg nu au fost denaturate în mod semnificativ și concluzia din raportul misiunii de revizuire nu trebuia modificată.

6.1-3 Comunicarea constatărilor

Punctul	Dispoziția
95	De asemenea, practicianul trebuie să documenteze discuțiile cu conducerea, cu persoanele responsabile cu guvernanta și cu alte persoane, după cum este relevant pentru desfășurarea revizuirii, referitoare la aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii, inclusiv natura acestor aspecte.

Așa cum este indicat în capitolul 4, secțiunea 4.1-1, comunicarea bidirecțională eficientă și permanentă dintre practician, echipa misiunii, conducere și persoanele responsabile cu guvernanta este un element important în fiecare misiune. Acest lucru va ajuta la minimizarea oricărui surprize (mai ales de ultimă oră).

Unele dintre chestiunile care ar putea fi comunicate sunt prezentate în figura următoare.

Figura 6.1-3A

Aspecte de discutat și documentat	Utilizarea și aplicarea politicilor contabile semnificative.
	Calculul și caracterul rezonabil al estimărilor conducerii.
	Incertitudinile semnificative care pot genera îndoieli importante legate de capacitatea entității de a-și continua activitatea.
	Dificultățile semnificative întâlnite în misiune, cum ar fi dovezi lipsă sau documente ori personal indisponibil(e).
	Orice neînțelegeri cu conducerea și modul în care acestea au fost rezolvate.
	Dacă denaturările identificate au fost sau nu corectate.
	Modul de exprimare a concluziei practicianului cu privire la situațiile financiare.
	Alte aspecte relevante.

Ori de câte ori au loc discuții (cu conducerea, persoanele responsabile cu guvernanta sau alții) privind aspecte importante care apar pe parcursul misiunii, ele trebuie documentate. Aceasta ar include:

- Natura aspectelor discutate;
- Punctele principale de discuție;
- Concluziile la care s-a ajuns; și
- Orice raționamente profesionale semnificative făcute pentru a se ajunge la aceste concluzii.

6.1-4 Inconsecvențe

Punctul	Dispoziția
96	Dacă, pe parcursul misiunii, practicianul a identificat informații care sunt inconsecvente cu constatările sale cu privire la aspecte semnificative care afectează situațiile financiare, practicianul trebuie să documenteze modul în care a fost abordată inconsecvența.

Atunci când își exercită scepticismul profesional în efectuarea procedurilor misiunii de revizuire, practicianul poate afla informații care sunt inconsecvente cu alte concluzii. În cazul în care inconsecvența îl determină pe practician să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ, vor fi necesare proceduri suplimentare pentru a trata chestiunea. A se consulta capitolul 5, secțiunea 5.1-8.

Punctul	Dispoziția
	<i>Forma concluziei</i>
72	Concluzia practicianului cu privire la situațiile financiare, indiferent dacă este nemodificată sau modificată, trebuie să fie exprimată în forma adecvată contextului cadrului de raportare financiară aplicat în situațiile financiare.
	<i>Raportul practicianului</i>
86	Raportul practicianului cu privire la misiunea de revizuire trebuie să fie în scris și trebuie să conțină următoarele elemente: (A se vedea punctele A118-A121, A142, A144) (a) Un titlu, care trebuie să indice în mod clar că acesta este raportul unui practician independent pentru o misiune de revizuire; (b) Destinatarul (destinatarii), așa cum este necesar în circumstanțele misiunii; (c) Un paragraf introductiv care: (i) Identifică situațiile financiare revizuite, inclusiv titlul fiecărei situații din setul de situații financiare și data fiecărei situații financiare și perioada acoperită de aceasta; (ii) Face referire la rezumatul politicilor contabile semnificative și la alte informații explicative; și (iii) Specifică faptul că situațiile financiare au fost revizuite; (d) O descriere a responsabilității conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare, inclusiv o explicație privind responsabilitatea conducerii față de: (A se vedea punctele A122-A125) (i) Întocmirea lor în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, acolo unde este relevant, față de prezentarea lor fidelă; (ii) Controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; (e) Dacă situațiile financiare sunt situații financiare cu scop special: (i) O descriere a scopului în care sunt întocmite situațiile financiare și, dacă este necesar, utilizatorii vizați sau o referință la o notă din situațiile financiare cu scop special care conține acea informație; și (ii) În cazul în care conducerea are de ales între mai multe cadre de raportare financiară la întocmirea unor astfel de situații financiare, o referință în cadrul explicației referitoare la responsabilitatea acesteia pentru situațiile financiare cu privire la responsabilitatea conducerii pentru stabilirea faptului că acel cadru de raportare financiară aplicabil este acceptabil în circumstanțele date; (f) O descriere a responsabilității practicianului de a exprima o concluzie asupra situațiilor financiare, inclusiv o referință la prezentul ISRE și, acolo unde este relevant, la legile sau reglementările aplicabile; (A se vedea punctele A126-A127, A143) (g) O descriere a unei revizuii a situațiilor financiare și a limitărilor sale și următoarele afirmații: (A se vedea punctul A128) (i) O misiune de revizuire conformă cu prezentul ISRE este o misiune cu asigurare limitată; (ii) Practicianul efectuează proceduri, constând în primul rând în interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, și în aplicarea de proceduri analitice, și evaluează probele obținute; și (iii) Procedurile efectuate într-o revizuire sunt substanțial mai puține decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) și, în consecință, practicianul nu exprimă o opinie de audit asupra situațiilor financiare; (h) Un paragraf cu titlul „Concluzie”, care conține: (i) Concluzia practicianului asupra situațiilor financiare ca întreg în conformitate cu punctele 72-85, după caz; și (ii) O referință la cadrul de raportare financiară aplicabil utilizat la întocmirea situațiilor financiare, inclusiv identificarea jurisdicției de origine a unui cadru de raportare financiară diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau de Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii emis(e) de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate ori de Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public; (A se vedea punctele A129-A130)

Punctul	Dispoziția
86 (continuare)	(i) Atunci când concluzia practicianului asupra situațiilor financiare este modificată: (i) Un paragraf cu titlul corespunzător care conține concluzia modificată a practicianului în conformitate cu punctele 72 și 75-85, după caz; și (ii) Un paragraf cu titlul corespunzător care furnizează o descriere a aspectului (aspectelor) care determină modificarea; (A se vedea punctul A131) (j) O referință la obligația practicianului în baza prezentului ISRE de a se conforma cu dispozițiile de etică relevante; (k) Data raportului practicianului; (A se vedea punctele A138-A141) (l) Semnătura practicianului; și (A se vedea punctul A132) (m) Locul din jurisdicție în care practicianul își desfășoară activitatea.

6.2-1 Elementele raportului

Elementele majore ale raportului practicianului sunt sintetizate în figura următoare.

Figura 6.2-1A

Elementele raportului și referințe la puncte din ISRE 2400 (revizuit)	
Raportul misiunii de revizuire	Titlul și destinatarul adecvat: punctul 86 literele (a) și (b)
	Paragraful introductiv: punctul 86 litera (c)
	Descrierea responsabilității conducerii: punctul 86 litera (d)
	Descrierea responsabilității practicianului: punctul 86 litera (f)
	Descrierea unei revizuri și a limitărilor sale: punctul 86 litera (g)
	Concluzia misiunii: punctul 86 literele (h) și (i)
	Obligația de a respecta dispozițiile de etică relevante: punctul 86 litera (j)
	Data, semnătura și locația practicianului: punctul 86 literele (k)-(m)

Situații financiare cu scop special

În cazul în care situațiile financiare sunt situații financiare cu scop special, punctul Responsabilitatea conducerii ar include, de asemenea:

- O descriere a scopului în care sunt întocmite situațiile financiare și, dacă este necesar, utilizatorii vizați sau o referință la o notă din situațiile financiare cu scop special care conține acea informație; și
- O referință la responsabilitatea conducerii de a stabili dacă AFRF era acceptabil având în vedere circumstanțele (se aplică în cazul în care conducerea a avut posibilitatea de a alege între mai multe cadre de raportare financiară).

Semnătura practicianului

Semnătura poate fi numele firmei practicianului, în numele personal al practicianului individual sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție. În anumite jurisdicții pot exista, de asemenea, dispoziții suplimentare.

Aspect de avut în vedere

Unele firme folosesc antetul lor pentru raportul misiunii de revizuire și apoi presupun (pentru că acesta conține adresa lor) că raportul este în conformitate cu dispozițiile. Totuși, acest lucru poate să nu fie acceptabil, deoarece dispoziția efectivă este de a prezenta informații cu privire la locul din jurisdicție în care practicianul își desfășoară activitatea ca parte a raportului în sine.

Punctul	Dispoziția
	Paragrafele de Evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind Alte aspecte din raportul practicianului
	Paragrafe de Evidențiere a unor aspecte
87	Practicianul poate considera necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în situațiile financiare care, potrivit raționamentului practicianului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. În astfel de cazuri, practicianul trebuie să includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte în raportul său, cu condiția ca practicianul să fi obținut suficiente probe adecvate pentru a concluziona că nu este probabil ca acel aspect să fie denaturat semnificativ așa cum este prezentat în situațiile financiare. Acest paragraf trebuie să se refere doar la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare.
88	Raportul practicianului cu privire la situațiile financiare cu scop special trebuie să includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte care atenționează utilizatorii raportului practicianului asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, s-ar putea ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. (A se vedea punctele A133-A134)
89	Practicianul trebuie să includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte imediat după paragraful care conține concluzia practicianului asupra situațiilor financiare, cu titlul „Evidențierea unor aspecte” sau cu un alt titlu adecvat.

În figura următoare sunt prezentate exemple tipice de paragrafe de Evidențiere a unor aspecte.

Figura 6.2-2A

Evidențierea unor aspecte	Incertitudini legate de continuitatea activității.
	O incertitudine legată de un litigiu sau de o acțiune de reglementare excepțională).
	Evenimente ulterioare, precum vânzarea unei părți a afacerii sau o achiziție.
	O catastrofă majoră.
	Alte incertitudini și inconsecvențe importante.
	Aplicarea anticipată (acolo unde este permisă) a unui nou standard de contabilitate.

Un paragraf de Evidențiere a unor aspecte este, de asemenea, prevăzut pentru situațiile financiare cu scop special pentru a avertiza utilizatorii că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, s-ar putea ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop.

Un paragraf de Evidențiere a unor aspecte nu trebuie folosit ca un substitut pentru:

- Modificarea concluziei cu privire la situațiile financiare care sunt denaturate semnificativ; sau
- Prezentarea de către conducere a informațiilor prevăzute în situațiile financiare.

Atunci când în raport urmează să fie inclus un paragraf de Evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind Alte aspecte, discutați mai întâi necesitatea paragrafului și modul de exprimare cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernarea.

Exemplu

Evidențierea unor aspecte:

După cum s-a discutat în Nota [numărul] la situațiile financiare, compania ABC este inculpată într-un proces major care implică o acuzație de încălcare a unui brevet. Deoarece gradul de răspundere (dacă există) nu poate fi determinat în acest moment, nu a fost creat niciun provizion în situațiile financiare.

6.2-3 Alte aspecte

Punctul	Dispoziția
	Paragrafe privind alte aspecte
90	Dacă practicianul consideră necesar să comunice un alt aspect decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului practicianului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a revizuirii, a responsabilităților sale sau a raportului său și acest lucru nu îi este interzis prin legi sau reglementări, practicianul trebuie să facă acest lucru într-un paragraf din raportul său cu titlul „Alte aspecte” sau cu un alt titlu adecvat.

În unele situații, pot exista aspecte relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a responsabilităților practicianului, a activității desfășurate și a raportului care nu sunt prezentate în situațiile financiare. Dacă furnizarea acestor informații nu este interzisă prin legi sau reglementări, după paragraful care conține concluzia practicianului cu privire la situațiile financiare și paragraful de Evidențiere a unor aspecte, dacă există, poate fi poziționat un alt paragraf. Paragraful va fi plasat sub titlul „Alte aspecte”.

În figura următoare sunt prezentate exemple tipice de paragrafe privind Alte aspecte.

Figura 6.2-3A

Alte aspecte	Imposibilitatea practicianului de a se retrage din misiune.
	Restricții privind distribuirea raportului practicianului.
	Informații cu scop special sau informații prezentate unei terțe părți.
	Formularea tipică ar putea fi următoarea: „Acest raport este destinat numai pentru [a se indica utilizarea specifică] și nu trebuie să fie menționat sau distribuit niciunei persoane care nu este membru al conducerii [XYZ SRL] sau [numele persoanei căreia i se adresează raportul].”

6.2-4 Alte responsabilități de raportare

Punctul	Dispoziția
	Alte responsabilități de raportare
91	Unui practician i se poate impune să trateze alte responsabilități de raportare în raportul său cu privire la situațiile financiare, care sunt suplimentare responsabilităților practicianului conform prezentului ISRE de a raporta cu privire la situațiile financiare. În astfel de situații, aceste alte responsabilități de raportare trebuie să fie tratate de practician într-o secțiune distinctă din raportul său cu titlul „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” sau cu un alt titlu adecvat conținutului secțiunii, după caz, care să fie plasată după secțiunea din raport intitulată „Raport cu privire la situațiile financiare”. (A se vedea punctele A135-A137)

În unele jurisdicții, practicianul poate avea responsabilități suplimentare de a raporta cu privire la alte aspecte care vin în completarea responsabilităților prezentate în ISRE 2400 (revizuit). În figura următoare sunt prezentate exemple de astfel de responsabilități.

Figura 6.2-4A

Alte responsabilități de raportare	Raportarea cu privire la anumite aspecte, dacă practicianul ia cunoștință de acestea pe parcursul revizuirii situațiilor financiare.
	Efectuarea de și raportarea cu privire la proceduri suplimentare specifice.
	Exprimarea unei concluzii cu privire la aspecte specifice, cum ar fi gradul de adecvare al registrelor și înregistrărilor contabile.

În cazul în care legile sau reglementările relevante permit sau impun practicianului să raporteze cu privire la aceste alte responsabilități, rezultatele acestei activități vor fi incluse într-o secțiune distinctă din raportul său cu titlul „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” sau cu un alt titlu adecvat conținutului secțiunii, după caz, care va fi plasată după secțiunea din raport intitulată „Raport cu privire la situațiile financiare”.

Tratați aceste alte responsabilități de raportare într-o secțiune separată din raportul practicianului pentru a le diferenția în mod clar de responsabilitatea practicianului conform ISRE 2400 (revizuit) de a raporta cu privire la situațiile financiare.

Exemplu

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare:

În conformitate cu [actul sau reglementarea care impune prezentarea informațiilor], raportăm faptul că principiile contabile utilizate în aceste situații financiare au fost aplicate în mod consecvent față de anul precedent.

6.2-5 Datarea raportului

Punctul	Dispoziția
	Data raportului practicianului
92	Practicianul trebuie să dateze raportul nu mai devreme de data la care a obținut suficiente probe adecvate pe care să își bazeze concluzia cu privire la situațiile financiare, inclusiv probe care să îl convingă: (A se vedea punctele A138-A141) • Că au fost întocmite toate situațiile care alcătuiesc situațiile financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv notele aferente, după caz; și • Că persoanele cu autoritatea necesară au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acele situații financiare.

Data de pe raportul misiunii de revizuire informează utilizatorii că:

- Efectul evenimentelor și tranzacțiilor (de care practicianul a luat cunoștință) între data situațiilor financiare și data raportului practicianului a fost luat în considerare. A se vedea capitolul 5, secțiunea 5.1-9.
- Au fost obținute de către practician suficiente probe adecvate din care reiese asumarea de către conducere a responsabilității pentru situațiile financiare, inclusiv notele aferente.

Figura următoare prezintă pașii implicați în obținerea probelor privind aprobarea situațiilor financiare.

Figura 6.2-5A

Identificați cine are autoritatea de a accepta responsabilitatea	Autoritatea recunoscută care să declare că și-a asumat responsabilitatea pentru situațiile financiare, inclusiv notele aferente, ar putea fi: • Proprietarul sau proprietarul-administrator; • Persoanele responsabile cu guvernanta, precum consiliul de administrație; sau • Alte persoane sau organisme specificate în reglementările locale.
Obțineți probe privind aprobarea	Probele ar putea include: • O confirmare scrisă a aprobării din partea proprietarului sau a proprietarului-administrator; • Minuta ședinței (de exemplu, o ședință a directorilor) în care au fost aprobate situațiile financiare; și • Altă documentație echivalentă.

Notă: În sensul ISRE 2400 (revizuit), aprobarea finală de către acționari nu este necesară înainte ca raportul să poată fi datat. Aprobarea de către cei cu autoritate recunoscută (cum ar fi directorii) este suficientă, presupunând că acest lucru are loc înainte de data aprobării de către acționari.

6.2-6 Concluzie nemodificată

Punctul	Dispoziția
	Concluzie nemodificată
73	Practicianul trebuie să exprime o concluzie nemodificată în raportul său asupra situațiilor financiare ca întreg atunci când a obținut o asigurare limitată care îi permite să concluzioneze că nu a luat cunoștință de niciun aspect care să îl determine să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil.
74	Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, practicianul trebuie, atunci când exprimă o concluzie nemodificată, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz: (A se vedea punctele A113-A114) (a) „Pe baza revizurii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la), ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă); sau (b) „Pe baza revizurii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de conformitate).

O concluzie nemodificată, așa cum se prezintă în capitolul 2, secțiunea 2.3-2, poate fi emisă cu privire la situațiile financiare atunci când practicianul:

- A obținut asigurarea limitată în conformitate cu ISRE 2400 (revizuit); și
- Pe baza procedurilor efectuate, nu cunoaște niciun aspect care l-ar putea determina să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu AFRF.

6.3 CONCLUZII MODIFICATE

Atunci când nu este posibilă obținerea asigurării limitate așa cum impune ISRE 2400 (revizuit), este necesară o concluzie modificată.

Punctul	Dispoziția
	Concluzie modificată
75	Practicianul trebuie să exprime o concluzie modificată în raportul său asupra situațiilor financiare ca întreg atunci când: (a) Practicianul stabilește, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ; sau (b) Practicianul nu poate obține suficiente probe adecvate în relație cu unul sau mai multe elemente din situațiile financiare, care sunt semnificative în raport cu situațiile financiare ca întreg.
76	Atunci când practicianul modifică concluzia exprimată asupra situațiilor financiare, practicianul trebuie: (a) Să folosească titlul „Concluzie cu rezerve”, „Concluzie contrară” sau „Imposibilitatea exprimării unei concluzii”, după caz, pentru paragraful referitor la concluzie din raportul practicianului; și (b) Să furnizeze o descriere a aspectului care a determinat modificarea, utilizând un titlu corespunzător (de exemplu, „Baza concluziei cu rezerve”, „Baza concluziei contrare” sau „Baza imposibilității exprimării unei concluzii”, după caz), într-un paragraf separat din raportul practicianului imediat înainte de paragraful referitor la concluzie (denumit și paragraful privind baza concluziei).

Punctul	Dispoziția
	Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ
77	Dacă practicianul determină că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ, acesta trebuie să exprime: (a) O concluzie cu rezerve, atunci când practicianul concluzionează că efectele aspectului (aspectelor) care determină modificarea sunt semnificative, dar nu generalizate la nivelul situațiilor financiare; sau (b) O concluzie contrară, atunci când efectele aspectului (aspectelor) care determină modificarea sunt atât semnificative, cât și generalizate la nivelul situațiilor financiare.
78	Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, practicianul trebuie, atunci când exprimă o concluzie cu rezerve asupra situațiilor financiare din cauza unei denaturări semnificative, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz: (a) „Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă); sau (b) „Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de conformitate).
79	Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, practicianul trebuie, atunci când exprimă o concluzie contrară asupra situațiilor financiare, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz: (a) „Pe baza revizurii noastre, din cauza importanței aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei contrare, situațiile financiare nu prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă); sau (b) „Pe baza revizurii noastre, din cauza importanței aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei contrare, situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de conformitate).
80	În paragraful privind baza concluziei, în legătură cu denaturările semnificative care au ca rezultat fie o concluzie cu rezerve, fie o concluzie contrară, practicianul trebuie: (a) Să descrie și să cuantifice efectele financiare ale denaturării dacă denaturarea semnificativă se referă la valori specifice din situațiile financiare (inclusiv prezentări de informații cantitative), cu excepția cazului în care nu este posibil, situație în care practicianul trebuie să precizeze acest lucru; (b) Să explice modul în care prezentările de informații sunt denaturate, dacă denaturarea semnificativă se referă la prezentări de informații narative; sau (c) Să descrie natura informațiilor omise dacă denaturarea semnificativă se referă la neprezentarea unor informații care trebuiau prezentate. Cu excepția cazului în care îi este interzis prin legi sau reglementări, practicianul trebuie să includă prezentările de informații omise, atunci când acest lucru este posibil.
	Imposibilitatea de a obține suficiente probe adecvate
81	Dacă practicianul nu poate formula o concluzie asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității de a obține suficiente probe adecvate, acesta trebuie: (a) Să exprime o concluzie cu rezerve, dacă determină că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă există, ar putea fi semnificative, dar nu generalizate; sau (b) Să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii, dacă determină că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă există, ar putea fi atât semnificative, cât și generalizate.

Punctul	Dispoziția
82	Practicianul trebuie să se retragă din misiune dacă sunt prezente următoarele condiții: (A se vedea punctele A115-A117) (a) Din cauza unei limitări a ariei de acoperire a revizuirii impuse de către conducere după ce practicianul a acceptat misiunea, acesta nu poate obține suficiente probe adecvate pentru a formula o concluzie asupra situațiilor financiare; (b) Practicianul a determinat că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate sunt semnificative și generalizate; și (c) Retragerea este permisă conform legilor sau reglementărilor aplicabile.
83	Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, practicianul trebuie, atunci când exprimă o concluzie cu rezerve asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității de a obține suficiente probe adecvate, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz: (a) „Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă); sau (b) „Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de conformitate).
84	Atunci când nu poate exprima o concluzie asupra situațiilor financiare, practicianul trebuie să declare în paragraful referitor la concluzie că: (a) Din cauza importanței aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza imposibilității exprimării unei concluzii, practicianul nu poate obține suficiente probe adecvate pentru a formula o concluzie asupra situațiilor financiare; și (b) În consecință, practicianul nu exprimă o concluzie asupra situațiilor financiare.
85	În paragraful privind baza concluziei, în legătură cu concluzia cu rezerve ca urmare a imposibilității de a obține suficiente probe adecvate sau atunci când practicianul nu poate exprima o concluzie, acesta trebuie să includă motivul (motivele) pentru care a fost imposibil să se obțină suficiente probe adecvate.

6.3-1 Circumstanțe care impun o concluzie modificată

Există două tipuri de circumstanțe care impun o concluzie modificată:

- Când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ; și
- În cazul imposibilității de a obține suficiente probe adecvate.

Aceste două circumstanțe sunt prezentate în figura următoare.

Ațiunea	Circumstanță
O concluzie modificată este necesară:	Atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ Pe baza probelor obținute, situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative. Acestea includ: • Denaturări necorectate semnificative; • Principii contabile inadecvate sau aplicare inconsecventă; și • Neprezentarea unor informații, fapt ce are ca rezultat o denaturare semnificativă.
	În cazul imposibilității de a obține suficiente probe adecvate Practicianul nu poate obține suficiente probe adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative. Aceasta ar putea include: • Circumstanțe aflate în afara controlului entității, cum ar fi un incendiu care a deteriorat registrele contabile; • Circumstanțe legate de natura sau plasarea în timp a activității practicianului, precum indisponibilitatea informațiilor așteptate; sau • Limitări impuse de conducere, cum ar fi interzicerea de către conducere a accesului la o persoană-cheie din cadrul entității.

Tipul de modificare necesară pentru a trata circumstanțele specifice (concluzie cu rezerve, concluzie contrară sau imposibilitatea exprimării unei concluzii) se bazează pe următorii factori:

- Natura aspectului care a dus la modificare; și
- Generalizarea efectelor sale sau a posibilelor efecte asupra situațiilor financiare.

Acest lucru este ilustrat în figura următoare.

Figura 6.3-1B

Natura aspectului	Generalizarea efectelor asupra situațiilor financiare	
	Semnificative, dar NU generalizate	Semnificative ȘI generalizate
Denaturarea semnificativă a situațiilor financiare	Concluzie cu rezerve	Concluzie contrară
Imposibilitatea de a obține probele necesare	Concluzie cu rezerve	Imposibilitatea exprimării unei concluzii

6.3-2 Cele trei concluzii modificate

Utilizarea adecvată a celor trei tipuri de concluzii modificate este descrisă în figura următoare.

Figura 6.3-2A

Tipul	Aplicabilitate
Concluzie cu rezerve	Chestiunea <i>nu</i> este suficient de semnificativă sau de generalizată pentru a impune o concluzie contrară sau declararea imposibilității exprimării unei concluzii. Includeți un paragraf privind Baza concluziei cu rezerve care să descrie aspectul. În paragraful Concluzie cu rezerve, folosiți exprimarea de la punctul 2400.83.
Concluzie contrară	Efectele denaturărilor asupra situațiilor financiare sunt atât semnificative, cât și generalizate. Includeți un paragraf privind Baza concluziei contrare (înainte de paragraful Concluzie contrară) care să descrie aspectul. În paragraful Concluzie contrară, folosiți exprimarea de la punctul 2400.81.
Imposibilitatea exprimării unei concluzii	Efectul denaturărilor neidentificate, dacă există, poate fi atât semnificativ, cât și generalizat. Includeți un paragraf privind Baza imposibilității exprimării unei concluzii (înainte de paragraful Imposibilitatea exprimării unei concluzii) care să descrie aspectul. În paragraful Imposibilitatea exprimării unei concluzii, folosiți exprimarea de la punctul 2400.84.

Singura alternativă la emiterea unei concluzii contrare sau la declararea imposibilității exprimării unei concluzii ar fi retragerea din misiune în totalitate (în cazul în care retragerea este permisă de lege sau de reglementări) și neemiterea niciunui raport.

Retragerea din misiune se impune atunci când:

(presupunând că retragerea este posibilă în conformitate cu legile sau reglementările aplicabile)

Conducerea impune o limitare a ariei de acoperire după acceptarea misiunii, astfel încât nu pot fi obținute suficiente probe adecvate, iar practicianul a stabilit că posibilele efecte ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare sunt semnificative și generalizate. Acest lucru este necesar deoarece procedurile de revizuire sunt, prin natura lor, limitate, și o limitare a ariei de acoperire ar anula scopul misiunii. De exemplu, în cazul în care clientul a decis să nu răspundă la întrebările legate de stocuri (o valoare semnificativă din situațiile financiare care ar putea influența alte elemente și prezentări de informații și ale cărei efecte sunt, prin urmare, generalizate), nu ar fi posibil să se ajungă la o concluzie cu privire la situațiile financiare.

6.3-3 Conținutul paragrafului „Baza concluziei”

Paragraful Baza concluziei oferă o scurtă descriere a aspectului care a condus la modificare sub un titlu precum: „Baza concluziei cu rezerve”, „Baza concluziei contrare” sau „Baza imposibilității exprimării unei concluzii”, după caz. Aceasta formează un paragraf separat în raportul practicianului imediat înainte de paragraful concluziei.

Următoarele dispoziții se aplică la elaborarea paragrafului Baza concluziei.

Figura 6.3-3A

Tipul	Descrierea necesară
Există o denaturare semnificativă	Descrieți și cuantificați efectele financiare ale denaturării dacă denaturarea semnificativă se referă la valori specifice din situațiile financiare (inclusiv prezentări de informații cantitative). Dacă este imposibil, precizați acest lucru.
	Dacă denaturarea semnificativă se referă la prezentări narative: • Explicați modul în care prezentările din situațiile financiare sunt denaturate. • Faceți referire la o detaliere mai amplă a aspectului într-o notă la situațiile financiare (dacă este necesar).
	Dacă sunt omise informații: • Descrieți natura informațiilor omise, dacă denaturarea semnificativă se referă la neprezentarea unor informații care trebuiau prezentate. • Includeți prezentările de informații omise (acolo unde este posibil) dacă nu este interzis prin lege sau reglementări.
Imposibilitatea de a obține suficiente probe adecvate	Descrieți circumstanțele și motivele care au condus la imposibilitatea de a obține probe. Faceți referire la o detaliere mai amplă a aspectului într-o notă la situațiile financiare (dacă este necesar).

Vă rugăm să consultați [Anexa I](#) pentru exemple de concluzii modificate.



ANEXE

Descrierea termenilor utilizați în Ghid

Următorii termeni și descrierile acestora sunt incluși în ISRE 2400 (revizuit).

Termenul	Descriere
<u>asigurare limitată</u>	Nivelul de asigurare obținut atunci când riscul misiunii este redus la un nivel acceptabil în circumstanțele misiunii, dar acel risc este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru exprimarea unei concluzii în conformitate cu prezentul ISRE. Combinația dintre natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de colectare a probelor este cel puțin suficientă pentru ca practicianul să obțină un nivel de asigurare pertinent. Pentru a fi pertinent, nivelul de asigurare obținut de practician ar trebui să sporească încrederea utilizatorilor vizați în situațiile financiare.
<u>cadru de raportare cu scop general</u>	Un cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile financiare comune ale unei game largi de utilizatori. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.
<u>dispoziții de etică relevante</u>	Dispozițiile de etică sub incidența cărora intră echipa misiunii atunci când efectuează misiuni de revizuire. Aceste dispoziții cuprind, de obicei, Părțile A și B din <i>Codul etic pentru profesioniștii contabili</i> (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, împreună cu dispozițiile naționale care sunt mai restrictive.
<u>intervievare</u>	Intervievarea constă în solicitarea de informații de la persoane în cunoștință de cauză din interiorul sau din afara entității.
<u>practician</u>	Un profesionist contabil practician. Termenul include partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii ori, după caz, firma. În cazul în care acest ISRE are în vedere, în mod expres, ca o dispoziție sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, se folosește mai degrabă termenul „partener de misiune” în loc de „practician”. Termenii „partener de misiune” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți lor din sectorul public.
<u>proceduri analitice</u>	Evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unei analize a relațiilor plauzibile dintre date, atât financiare, cât și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate a fi necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile identificate care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care diferă în mod semnificativ de valorile preconizate.
<u>raționament profesional</u>	Aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante, în contextul dat de standardele de asigurare, contabilitate și etică, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate în circumstanțele misiunii de revizuire.
<u>riscul misiunii</u>	Riscul ca practicianul să exprime o concluzie neadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.
<u>situații financiare cu scop general</u>	Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.
<u>situații financiare cu scop special</u>	Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

În plus față de termenii stabiliți în ISRE 2400.17 descriși mai sus, există o serie de alți termeni utilizați în acest Ghid.

Următorii termeni și descrierile acestora sunt utilizați în glosarul de termeni din ISQC 1 și ISA-uri.

Termenul (Sursa)	Descriere
<u>cadru de raportare cu scop special</u> (Glosar)	Un cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.
<u>conducere</u> (Glosar)	Persoana (persoanele) cu responsabilități executive în desfășurarea operațiunilor entității. În cazul anumitor entități din anumite jurisdicții, conducerea include o parte dintre sau toate persoanele responsabile cu guvernanta, de exemplu, membrii executivi ai consiliului de guvernanta sau un proprietar-administrator).
<u>denaturare</u> (Glosar)	O diferență între valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element raportat din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea prevăzută pentru respectivul element, pentru a fi conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau de eroare. În cazul în care <i>auditorul</i> exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau oferă o imagine fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, în opinia <i>auditorului</i> , sunt necesare astfel încât situațiile financiare să fie prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.
<u>echipa misiunii</u> (Glosar)	Toți partenerii și personalul care efectuează misiunea și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din rețea care efectuează proceduri aferente misiunii. Termenul exclude experții externi ai practicianului contractați de firmă sau de o firmă din rețea.
<u>eroare</u> (Glosar)	O greșală neintenționată în situațiile financiare, inclusiv omiterea unei valori sau a unei prezentări de informații.
<u>estimare contabilă</u> (Glosar)	O aproximare a unei valori monetare în absența unei modalități precise de evaluare. Acest termen se utilizează pentru o valoare evaluată la valoarea justă în condiții de incertitudine a estimării, precum și pentru alte valori care necesită estimare.
<u>fraudă</u> (Glosar)	Un act intenționat comis de una sau mai multe persoane din conducere, din rândul persoanelor responsabile cu guvernanta, din rândul angajaților sau din cadrul unor terțe părți, care implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj nedrept sau ilegal.
<u>ipoteza continuității activității</u> (ISA 570.2)	Conform ipotezei continuității activității, o entitate este privită ca având o activitate continuă în viitorul apropiat. Situațiile financiare cu scop general sunt întocmite pe baza principiului continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă în afara acestora.
<u>parte afiliată</u> (Glosar)	O parte afiliată este definită de regulă în cadrul de raportare financiară aplicabil. Exemplele ar include: • O persoană sau o altă entitate care deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect, asupra entității raportoare; • O altă entitate asupra căreia entitatea raportoare deține controlul sau o influență semnificativă; sau • O entitate care se află sub control comun cu entitatea raportoare, având: (a) Proprietari comuni care controlează; (b) Proprietari care sunt rude apropiate; sau (c) Personal-cheie din conducere comun. Totuși, entitățile care se află sub controlul comun al unui stat (adică al unei administrații naționale, regionale sau locale) nu sunt considerate afiliate, cu excepția cazului în care acestea se angajează în tranzacții semnificative sau împart între ele resurse într-o măsură semnificativă.
<u>persoane responsabile cu guvernanta</u> (Glosar)	Persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile) (de exemplu, un administrator care este o corporație) cu responsabilitatea de a supraveghea direcția strategică a entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include și supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din anumite jurisdicții, termenul „persoane responsabile cu guvernanta” poate include personalul din conducere, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat sau un proprietar-administrator).
<u>prag de semnificație</u> (ISA 200.6)	Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau cumulativ, deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare.

Listă de verificare pentru acceptarea/continuarea relațiilor cu clienții

PSC = procedură încheiată cu succes (*procedure successfully completed*)

Evaluarea riscului misiunii	Răspuns și comentarii	Ref. W/P	PSC? (D/N) (Inițiale)
1. Controlul calității Acceptarea acestei misiuni contravine oricăreia dintre politicile de asigurare a calității din cadrul firmei?			
2. Integritatea conducerii Efectuați interviuri cu privire la evenimentele sau circumstanțele ce pun sub semnul întrebării integritatea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea. Luați în considerare: • Încălcările eticii sau ale reglementărilor. • Reputația proastă în ceea ce privește onestitatea, etica și comportamentul etic. • Problemele întâlnite în misiunile anterioare. • Acuzațiile de acte ilegale sau fraudă din presă sau de pe internet. • Subiectivismul conducerii în estimări sau părțile afiliate neprezentate. • Atitudinea nepotrivită în privința controlului sau ținerii evidențelor contabile. • Investigațiile în curs de desfășurare. • Asocierea strânsă cu persoane/companii cu etică îndoielnică.			
3. Contabilul precedent • Ce motive a invocat potențialul client cu privire la schimbarea contabililor? • Au refuzat recent alți contabili să deservească potențialul client? Dacă da, explicați de ce. • Am revizuit documentele de lucru ale predecesorului? Dacă da, descrieți orice aspecte identificate care au impact asupra acceptării misiunii. Dacă nu, explicați de ce.			
4. Factorii care determină riscul misiunii Identificați dacă există vreun risc ce ar putea avea impact asupra acceptării misiunii. Luați în considerare următoarele: • Îndoilele cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. • Utilizatorii situațiilor financiare. • Tendințele negative ale industriei. • Participarea în afaceri ce comportă un grad ridicat de risc. • Sistemele și registrele contabile deficitare. • Interesul mediatic ridicat pentru entitate sau pentru conducerea acesteia. • Termenele de raportare nerealiste. • Structurile corporative/operaționale sau tranzacțiile neobișnuite sau excesiv de complexe. • Capacitatea de a plăti un onorariu corect.			
5. Competențele firmei Firma are resursele necesare pentru a finaliza misiunea? Luați în considerare: • Disponibilitatea personalului firmei cu experiență adecvată și cunoștințe privind sectorul de activitate. • Utilizarea experților externi (acolo unde este necesar). • Disponibilitatea unei revizuirii adecvate de control de calitate a misiunii (acolo unde este impus de politicile firmei).			

Evaluarea riscului misiunii	Răspuns și comentarii	Ref. W/P	PSC? (D/N) (Inițiale)
6. Independența - Suntem convinși de faptul că nu există interdicții ce ar putea împiedica firma sau pe oricare dintre membrii personalului să desfășoare misiunea? - Suntem convinși de faptul că nu există amenințări semnificative la adresa independenței firmei? Dacă sunt constatate amenințări, specificați natura măsurilor de protecție stabilite.			
7. Condițiile preliminare ale misiunii - Va fi folosit un AFRF pentru întocmirea situațiilor financiare? - Conducerea și-a asumat înțelegerea și responsabilitatea cu privire la următoarele: (a) Întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu AFRF; (b) Pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar în vederea întocmirii unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și (c) De a ne furniza: - o Accesul la toate informațiile relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, - o Informațiile suplimentare pe care le-am putea solicita din partea conducerii în scopul revizuirii, și - o Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care considerăm că este necesar să obținem probe? - Dacă misiunea va fi acceptată, a fost solicitată o scrisoare de misiune și a fost obținută și depusă la dosar o copie semnată (anterior începerii misiunii)?			
8. Alte proceduri necesare (specificați)			
Pe baza informațiilor obținute mai sus, această misiune ar trebui calificată după cum urmează (încercuiți o variantă): Risc scăzut Risc moderat Risc ridicat Nu se acceptă Comentarii:			
Va fi necesară o revizuire de control de calitate a acestei misiuni? DA NU			
Am citit răspunsurile la întrebările de mai sus și sunt de acord cu concluzia. Întocmită de _____ Data _____ Revizuită de _____ Data _____			

Model de scrisoare de misiune

Notă: Acest model de scrisoare se bazează pe exemplul inclus în ISRE 2400 (revizuit). Materialul suplimentar care poate fi inclus în scrisoare a fost scris cu caractere cursive și pus între paranteze.

[ANTETUL]

[Data]

Către [reprezentantul adecvat al conducerii sau persoana responsabilă cu guvernanta care are autoritatea de a semna în numele entității]

[Persoana

Numele entității

Adresa

Orașul, Țara]

Stimate _____:

Ne-ați solicitat să revizuim situațiile financiare cu scop general ale [numele entității], care cuprind situația poziției financiare la [31 decembrie 20XX], situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Prin intermediul acestei scrisori, avem plăcerea de a vă confirma acceptul nostru și înțelegerea noastră în ceea ce privește prezenta misiune de revizuire.

Revizuirea noastră va fi desfășurată în scopul exprimării unei concluzii cu privire la situațiile financiare, care, dacă este nemodificată, va fi formulată astfel:

„Pe baza revizurii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, [sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la] poziția financiară a companiei la [data] și performanța sa financiară pentru exercițiul încheiat la acea dată în conformitate cu [cadrul general de raportare financiară aplicabil].”

Forma și conținutul concluziei noastre ar putea necesita modificări în funcție de constatările identificate în urma revizurii.

Responsabilitățile noastre

Vom desfășura revizuirea noastră în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400, *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. ISRE 2400 (revizuit) ne impune să concluzionăm dacă am luat cunoștință de vreun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare ca întreg nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil. ISRE 2400 (revizuit) ne impune, de asemenea, să ne conformăm cu dispozițiile de etică relevante.

O revizuire a situațiilor financiare desfășurată în conformitate cu ISRE 2400 (revizuit) este o misiune de asigurare limitată. Vom efectua proceduri, constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității (după caz) și aplicarea de proceduri analitice, și apoi vom evalua probele obținute. Vom efectua, de asemenea, proceduri suplimentare dacă descoperim aspecte care ne determină să considerăm că situațiile financiare ca întreg ar putea fi denaturate semnificativ. Aceste proceduri sunt efectuate pentru a ne permite să exprimăm o concluzie cu privire la situațiile financiare în conformitate cu ISRE 2400 (revizuit). Procedurile selectate vor depinde de ce vom considera necesar, în urma aplicării raționamentului nostru profesional, pe baza înțelegerii noastre cu privire la [numele entității] și mediul său și a cunoștințelor noastre în ceea ce privește IFRS-urile și aplicarea acestora în contextul sectorului de activitate relevant.

O revizuire nu reprezintă un audit al situațiilor financiare, așadar:

- Există un risc proporțional mai mare decât ar fi într-un audit ca orice denaturări semnificative care există în situațiile financiare revizuite să nu fie dezvăluite, chiar dacă revizuirea este făcută în mod corespunzător, în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2400 (revizuit).
- Atunci când ne exprimăm concluzia în urma revizurii situațiilor financiare, raportul nostru cu privire la situațiile financiare va afirma clar că nu se exprimă o opinie de audit cu privire la situațiile financiare.

Forma și conținutul raportului nostru ar putea necesita modificări în funcție de constatările identificate în urma revizuirii.

[Utilizarea și distribuirea raportului nostru]

Raportul misiunii de revizuire asupra situațiilor financiare este destinat utilizării exclusiv de [numele entității] și de cei cărora raportul nostru le este adresat în mod specific de către noi. Nu exprimăm niciun fel de opinie către o terță parte cu privire la aceste situații financiare și nu acceptăm nicio responsabilitate vizavi de utilizarea lor de către orice terță parte.

Solicităm ca numele nostru să fie utilizat numai cu acordul nostru și ca orice informație căreia i-am anexat o comunicare să fie emisă împreună cu acea comunicare, cu excepția cazului în care stabilim altfel.

[Includerea situațiilor financiare în rapoartele anuale sau pe un website]

Conducerea este responsabilă pentru reproducerea cu acuratețe a situațiilor financiare și a altor informații conexe incluse într-un raport anual sau alt document public (electronic sau pe suport de hârtie). Aceasta include orice informație integrată prin referințe fie la situațiile financiare complete, fie la situațiile financiare sintetizate pe care le-am revizuit. Nu suntem obligați să citim informațiile conținute de website-ul dumneavoastră sau să analizăm consecvența altor informații de pe pagina electronică cu documentul original.

În cazul în care este planificată reproducerea sau publicarea raportului misiunii de revizuire realizat de noi (sau a unei referințe la raportul nostru) într-un raport anual sau alt document, inclusiv depunerea unor documente în format electronic sau publicarea raportului pe un website, trebuie să ni se transmită o copie a întregului document care urmează a fi reprodus sau publicat, în timp util pentru a fi revizuită înainte de începerea procesului de publicare.

Responsabilitățile conducerii

Revizuirea noastră va fi efectuată pe baza recunoașterii și înțelegerii de către [conducere și, după caz, persoanele responsabile cu guvernarea] a faptului că au responsabilitatea:

- (a) Pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil;
- (b) Pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar în vederea întocmirii unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și
- (c) De a ne furniza:
 - (i) Accesul la toate informațiile cunoscute conducerii și care sunt relevante pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare (precum înregistrări, documentație și alte aspecte),
 - (ii) Informațiile suplimentare pe care le-am putea solicita din partea conducerii în scopul revizuirii, și
 - (iii) Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul [numele entității] de la care considerăm că este necesar să obținem probe.

Ca parte a revizuirii noastre, vom solicita din partea [conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernarea] confirmări scrise legate de declarațiile care ne-au fost făcute în legătură cu revizuirea.

[Întocmirea tabelor]

Înțelegem că [dumneavoastră] sau [angajații dumneavoastră] veți întocmi anumite tabele și veți localiza documentele specificate pe care le vom utiliza, înainte de termenul planificat pentru începerea misiunii noastre, 14 februarie 20XX.

Tabelele și documentele solicitate sunt următoarele:

- [(a) Tabele și analize; și]
- [(b) Alte documente specificate.]

Nefurnizarea acestor documente de lucru sau a altor documente în timp util poate întârzia serviciile noastre și ne poate obliga să ne suspendăm serviciile sau să ne retragem din misiune.

[Documentele de lucru]

Documentele de lucru, dosarele, alte materiale, rapoartele, precum și lucrările create, dezvoltate sau efectuate de noi pe parcursul misiunii sunt proprietatea firmei noastre, constituie informații confidențiale și vor fi păstrate de noi în conformitate cu politicile și procedurile firmei noastre.

[Inspecțiile dosarelor]

În conformitate cu reglementările profesionale (și cu politica firmei noastre), dosarele clienților noștri pot fi revizuite periodic de către inspectorii de practică și de alți revizori ai dosarelor misiunilor pentru a se asigura că respectăm standardele profesionale și ale firmei. Cei care revizuiesc dosarele sunt obligați să păstreze confidențialitatea informațiilor clientului.

[Soluționarea disputelor] (în cazul în care dispozițiile locale permit acest lucru)

Sunteți de acord că:

- (a) Orice dispută care ar putea apărea în legătură cu semnificația, efectuarea sau punerea în aplicare a acestei misiuni trebuie supusă medierii, înainte de a recurge la litigiu; și
- (b) Vă veți angaja în procesul de mediere cu bună-credință odată ce a fost transmisă o cerere scrisă de mediere de către oricare parte a misiunii.

Orice mediere inițiată ca urmare a acestei misiuni va fi administrată potrivit legislației _____ [numele organizației de mediere] în conformitate cu normele sale de mediere. Rezultatele unei astfel de medieri sunt obligatorii numai cu acordul fiecărei părți de a-și asuma caracterul obligatoriu al acestora. Costurile oricărei proceduri de mediere vor fi împărțite în mod egal între părțile participante.

[Despăgubiri]

[Verificați pentru a vă asigura că această formulare privind despăgubirile este admisibilă și, dacă da, că este în conformitate cu normele și reglementările locale. De asemenea, luați în considerare obținerea de consultanță juridică.]

[Numele entității] este de acord prin prezenta să despăgubească, să apere (printr-un avocat angajat și instruit de către noi) și să nu tragă la răspundere firma noastră (și partenerii, agenții sau angajații săi) în cazul și împotriva oricărei și a tuturor pierderilor, costurilor (inclusiv onorariile avocaților consultanți), daunelor, cheltuielilor, despăgubirilor, pretențiilor sau datoriilor care decurg din (sau sunt o consecință a celor de mai jos):

- (a) Încălcarea de către [numele entității] (sau directorii, funcționarii, agenții sau angajații acesteia) a oricăroră dintre angajamentele făcute de [numele entității] prin acest document, inclusiv, fără a limita caracterul general al celor de mai sus, utilizarea necorespunzătoare sau distribuirea neautorizată a raportului nostru de misiune ori a situațiilor financiare în legătură cu care este emis raportul misiunii sau orice alt rezultat al activității pus la dispoziția dumneavoastră de către firma noastră.
- (b) Serviciile prestate de noi ca urmare a acestei misiuni, cu excepția cazului și în măsura în care astfel de pierderi, costuri, daune și cheltuieli sunt considerate de către o instanță competentă a se fi produs din cauza neglijenței firmei noastre. În cazul în care problema este soluționată în afara instanței, vom stabili de comun acord cuantumul compensației care trebuie asigurată de către compania dumneavoastră.

[Limite de timp]

Vom face toate eforturile rezonabile pentru a finaliza misiunea așa cum este descris în această scrisoare în limitele de timp convenite. Cu toate acestea, nu vom fi răspunzători pentru deficiențe sau întârzieri în executare determinate de cauze în afara controlului nostru, inclusiv executarea obligațiilor sale de către [numele entității] în afara limitelor de timp.

[Onorarii la rate de facturare obișnuite]

Onorariile noastre profesionale vor fi bazate pe ratele noastre de facturare obișnuite, plus cheltuielile mărunte și taxele aplicabile, și sunt scadente la data la care sunt prestate serviciile. Onorariile pentru orice servicii suplimentare vor fi stabilite separat.

[Sau]

[Onorarii estimate]

Estimăm că onorariile noastre pentru aceste servicii vor fi de [suma] € pentru misiunea de revizuire plus [suma] € cheltuieli mărunte și taxe aplicabile. Această estimare se bazează pe cooperarea anticipată din partea personalului dumneavoastră și pe ipoteza că nu vor fi întâlnite circumstanțe neprevăzute.

Dacă este necesar un timp suplimentar semnificativ, vom discuta motivele cu dumneavoastră și vom cădea de acord cu privire la o estimare revizuită a onorariilor înainte de a suporta costurile suplimentare.

Onorariile vor fi plătite pe măsură ce lucrările înaintază și se plătesc la cerere.

[Avans]

Înainte de începerea serviciilor noastre, vă solicităm furnizarea unui avans în valoare de [suma] €. Avansul va fi aplicat la factura finală și orice sumă neutilizată va fi returnată către dumneavoastră la momentul colectării de către noi a tuturor onorariilor și costurilor restante legate de această misiune.

[Facturare]

Onorariile și costurile noastre vor fi facturate lunar și sunt plătibile la primirea facturii. Facturile neplătite timp de 30 de zile de la data facturării pot fi considerate depășite ca termen și sunt supuse unei dobânzi de [număr] la sută pe lună. Ne rezervăm dreptul de a ne suspenda serviciile sau de a ne retrage din această misiune în cazul în care oricare dintre facturile noastre este considerată depășită ca termen. În cazul în care este necesară o acțiune de colectare a soldurilor neplătite datorate nouă, sunteți de acord să ne rambusați costurile de colectare, inclusiv onorariile avocaților.

[Reziliere]

Dacă vom alege să încetăm serviciile noastre pentru neplată sau pentru orice alt motiv prevăzut în această scrisoare, misiunea noastră va fi considerată încheiată printr-o notificare scrisă de reziliere, chiar dacă nu ne-am finalizat raportul. Veți avea obligația de a ne oferi compensații pentru tot timpul consumat și de a ne rambursa toate cheltuielile mărunte până la data rezilierii.

[Costuri pentru a răspunde în fața instituțiilor statului sau în cadrul unor proceduri legale]

În cazul în care suntem obligați să răspundem la o citație, un ordin judecătoresc, în fața unei agenții guvernamentale sau la o altă procedură legală pentru a depune documente și/sau mărturie în legătură cu informații pe care le-am obținut și/sau întocmit în decursul acestei misiuni, sunteți de acord să ne compensați la tarifele noastre orare normale pentru timpul consumat în legătură cu un astfel de răspuns și să ne rambusați toate cheltuielile mărunte (inclusiv taxe aplicabile) suportate.

[Alte servicii]

În plus față de serviciile aferente misiunii de revizuire menționate mai sus, vom întocmi [după cum este permis la nivel local] alte rapoarte speciale necesare. Conducerea va furniza informațiile necesare pentru a finaliza aceste rapoarte și le va depune la autoritățile competente în timp util.

[Introduceți detalii cu privire la orice alte servicii suplimentare care vor fi furnizate în legătură cu dispozițiile de reglementare.]

[Utilizarea informațiilor]

Este recunoscut faptul că vom avea acces la toate informațiile cu caracter personal deținute de dumneavoastră de care avem nevoie pentru a ne finaliza misiunea. Serviciile noastre sunt furnizate pe baza faptului că:

- (a) Ne declarați obținerea de către conducere a oricăror acorduri necesare pentru colectarea, utilizarea și prezentarea către noi a informațiilor cu caracter personal impuse de legislația aplicabilă privind confidențialitatea; și
- (b) Vom păstra toate informațiile cu caracter personal în conformitate cu Declarația noastră de confidențialitate.

[Comunicare]

În legătură cu această misiune, putem să comunicăm cu dumneavoastră sau cu alte persoane prin telefon, fax, poștă, curier și e-mail. Întrucât toate comunicările pot fi interceptate ori utilizate sau comunicate în alt fel de către o terță parte neimplicată sau pot să nu fie livrate fiecăreia dintre părțile cărora le sunt adresate și numai unor astfel de părți, nu putem garanta faptul că mesajele comunicate de noi vor fi trimise în mod corespunzător doar către destinatar. Prin urmare, declinăm și renunțăm la orice răspundere sau responsabilitate pentru interceptarea sau prezentarea neintenționată a comunicărilor transmise de către noi în legătură cu desfășurarea acestei misiuni. În acest sens, sunteți de acord că nu vom avea nicio răspundere pentru nicio pierdere sau daună cauzată oricărei persoane sau entități care rezultă din: comunicări, inclusiv orice comunicări pe cale de consecință, accidentale, directe sau indirecte; daune speciale, cum ar fi pierderea de venituri sau profituri anticipate; sau prezentarea ori comunicarea de informații confidențiale sau protejate.

[Concluzie]

Această scrisoare de misiune include termenele relevante care vor guverna misiunea pentru care a fost întocmită. Termenele acestei scrisori prevalează oricăror alte declarații ori angajamente verbale sau scrise anterioare făcute de către sau între părți. Orice modificări sau completări semnificative la termenele stabilite prin prezenta scrisoare vor intra în vigoare numai în cazul în care sunt demonstrate printr-un amendament scris la această scrisoare, semnat de toate părțile.

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a acestei scrisori pentru a indica faptul că ați luat cunoștință de, și sunteți de acord cu, angajamentele pentru revizuirea de către noi a situațiilor financiare, inclusiv responsabilitățile fiecărei părți.

Apreciem oportunitatea de a *[furniza servicii / continua serviciile]* pentru compania dumneavoastră.

Cu stimă,

Semnătura _____

Luat la cunoștință și acceptat în numele *[numele entității]* de către:

Semnătura _____

[Numele și funcția destinatarului]

Data _____

Listă de verificare pentru înțelegerea entității

PSC = procedură încheiată cu succes

Înțelegerea entității pentru identificarea aspectelor din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative		Comentarii	Ref. W/P	PSC? (D/N) (Inițiale)
Aspecte care trebuie tratate				
1.	Factorii specifici sectorului de activitate, de reglementare și alți factori externi relevanți, inclusiv AFRF.			
2.	Natura entității, inclusiv: (a) Operațiunile acesteia; (b) Structura sa de proprietate și de guvernanță; (c) Tipurile de investiții pe care entitatea le face și plănuiește să le facă; (d) Modul în care entitatea este structurată și finanțată; și (e) Obiectivele și strategiile entității.			
3.	Sistemele contabile și registrele contabile ale entității.			
4.	Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate.			
Domenii de interviu necesare				
1.	Estimări Cum sunt întocmite estimările? Ce ipoteze sunt utilizate în susținerea probelor?			
2.	Părți afiliate Cine sunt părțile afiliate? Au existat tranzacții cu părți afiliate în timpul perioadei? Dacă da, care este scopul acestor tranzacții? <i>(Luați în considerare să-i solicitați conducerii să întocmească o listă a tranzacțiilor cu părți afiliate înainte de începerea fiecărei misiuni.)</i>			
3.	Evenimente și tranzacții semnificative Există tranzacții, evenimente sau chestiuni semnificative, neobișnuite sau complexe care au afectat (sau pot afecta) situațiile financiare ale entității? Abordați: (a) Modificările semnificative din activitățile de afaceri sau operațiuni; (b) Modificările semnificative ale termenelor contractuale, cum ar fi în cazul contractelor de finanțare sau de creditare ori clauzelor restrictive; (c) Înregistrările contabile importante sau alte ajustări ale situațiilor financiare; (d) Tranzacțiile importante care au loc sau sunt recunoscute către finalul perioadei de raportare; (e) Situația oricăror denaturări necorectate identificate pe parcursul misiunilor anterioare; și (f) Efectele sau implicațiile posibile pentru entitate ale tranzacțiilor sau relațiilor cu părțile afiliate.			

Înțelegerea entității pentru identificarea aspectelor din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative		Comentarii	Ref. W/P	PSC? (D/N) (Inițiale)
4.	Fraudă și neconformitate A existat orice caz concret, suspectat sau care face obiectul unor acuzații: (a) De fraudă sau acțiuni ilegale care afectează entitatea? (b) De neconformitate cu prevederile din legi și reglementări care afectează în mod direct valorile și prezentările semnificative din situațiile financiare, cum ar fi dispozițiile fiscale și de reglementare?			
5.	Evenimente ulterioare Există evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului care impun ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea?			
6.	Continuitatea activității Există incertitudini legate de continuitatea activității? Dacă da, care este baza pentru evaluarea de către conducere a continuității activității?			
7.	Angajamente Există angajamente, obligații contractuale sau contingente semnificative care afectează situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările de informații?			
8.	Tranzacții nemonetare Există tranzacții nemonetare sau tranzacții fără contraprestație semnificative în perioada de raportare financiară luată în considerare?			
Domenii de interviuare opționale				
1.	Minute și decizii Ce măsuri au fost luate la ședințele proprietarilor (persoanele responsabile cu guvernarea și comitetele acestora) sau la alte întâlniri care pot afecta situațiile financiare?			
2.	Agenții de reglementare Entitatea a primit (sau entitatea se așteaptă să primească sau să obțină) comunicări de la agenții de reglementare care pot afecta situațiile financiare?			
3.	Inconsecvențe Obțineți explicații pentru inconsecvențele identificate din alte interviuări ale conducerii, proceduri analitice sau probe revizuite.			

Întocmită de _____ Data _____

Revizuită de _____ Data _____

Exemple de proceduri analitice

Numerar

Comparați soldul total de numerar și modificările soldurilor individuale bancare/de numerar cu cele din perioada anterioară.
Obțineți explicații pentru soldurile neașteptate și modificările semnificative.

Conturi de creanțe

- Pe baza modificării veniturilor din perioada anterioară, elaborați o estimare pentru soldul creanțelor comerciale din perioada curentă.
- Comparați fiecare tip de conturi de creanțe (de exemplu, comerciale, impozit pe vânzări sau alte conturi de creanțe) cu cele din perioada anterioară.
- Calculați perioada medie de colectare a creanțelor (acolo unde este relevant). Comparați rezultatele cu cele din perioada anterioară și cu termenele de plată.
- Comparați raportul dintre cheltuielile cu creanțele nerecuperabile și venituri cu cel din perioada precedentă.
- Obțineți explicații pentru soldurile neașteptate și modificările semnificative.
- În funcție de rezultatele celor de mai sus, analizați dacă trebuie efectuate proceduri de revizuire suplimentare.
- Dacă se impun proceduri suplimentare, luați în considerare:
 - (a) Extinderea procedurilor analitice la ultimii trei sau patru ani pentru a înțelege tendințele; și
 - (b) Analizarea vânzărilor pe lună, pe client etc. pentru a înțelege variațiile în tendințele de vânzări și impactul acestora asupra conturilor de creanțe.

Investiții pe termen scurt

Comparați următoarele:

- Totalul investițiilor față de cel din perioada anterioară (la nivel general).
- Structura fiecărui tip de investiție sau a fiecărei clasificări a investițiilor față de cea din perioada anterioară. Revizuiți politica de investiții a entității pentru a vă asigura că tipurile de investiții sunt permise.
- Rentabilitatea medie a investițiilor cu cea din perioada anterioară.
- Rata dobânzii efective câștigată din investiții purtătoare de dobândă cu rata contractată a instrumentului.

Obțineți explicații pentru soldurile neașteptate / modificările semnificative și documentați-vă constatările.

Împrumuturi și avansuri

Comparați următoarele:

- Împrumuturile și avansurile cu cele din perioada anterioară (la nivel general).
- Structura împrumuturilor și avansurilor cu cea din perioada anterioară.
- Rata (ratele) dobânzii efective cu rata declarată (ratele declarate) a (ale) dobânzii percepute.

Obțineți explicații pentru soldurile neașteptate / modificările semnificative și documentați-vă constatările.

Obțineți detalii cu privire la orice împrumuturi și avansuri noi sau stinse.

Investiții pe termen lung

Comparați următoarele:

- Investițiile pe termen lung cu cele din perioada anterioară (la nivel general).
- Structura investițiilor pe termen lung cu cea din perioada anterioară.
- Veniturile din investiții pe termen lung cu cele din perioada anterioară, inclusiv dividendele sau cota investorului din veniturile sau pierderile entităților în care s-a investit (metoda punerii în echivalență).

Obțineți explicații pentru soldurile neașteptate / modificările semnificative și documentați-vă constatările.

Imobilizări corporale

Comparați următoarele:

- Imobilizările corporale cu cele din perioada anterioară (la nivel general).
- Structura imobilizărilor corporale (costul, intrările, cedările, scoaterea din uz etc.) cu cea din perioada anterioară.
- Cheltuiala cu amortizarea cu cea din perioada anterioară.
- Intrările din cursul perioadei cu cea din bugetul de investiții aprobat (dacă este disponibil).

Obțineți explicații pentru soldurile neașteptate / modificările semnificative și documentați-vă constatările.

Stocuri

Comparați următoarele modificări sau tendințe legate de stocuri:

- Soldul stocurilor cu cel din perioada anterioară (la nivel general).
- Stocurile după locație cu cele din perioada anterioară.
- Structura stocurilor (materii prime, producție în curs de execuție, produse finite etc.) cu cea din perioada anterioară.
- Uzura stocurilor. (Rețineți că deteriorarea rezultată la calcularea uzurii stocurilor poate indica existența unor stocuri uzate moral sau în exces care necesită reducerea valorii contabile).
- Costul vânzărilor și profitul brut (ca procent din vânzări) din ultimele trei perioade fiscale.
- Rulajul stocurilor din ultimele trei perioade fiscale.
- Numărul de zile de stocare.

Obțineți explicații pentru soldurile neașteptate / modificările semnificative și documentați-vă constatările.

În funcție de rezultatele celor de mai sus, analizați dacă trebuie efectuate proceduri de revizuire suplimentare. Dacă se impun proceduri suplimentare, luați în considerare:

- Extinderea procedurilor analitice la ultimii trei sau patru ani pentru a înțelege tendințele; și
- Analiza nivelurilor stocurilor, vânzărilor și costului vânzărilor pe lună pentru a înțelege modificările tendințelor legate de stocuri.

Conturi de datorii

Comparați următoarele:

- Conturile de datorii și datoriile angajate cu cele din perioada anterioară (la nivel general).
- Structura conturilor de datorii și a datoriilor angajate (datorii comerciale, state de plată angajate etc.) cu cea din perioada anterioară. Luați în considerare efectele determinate de modificările termenelor de plată, reduceri, comercianții noi importanți sau concurență.
- Coeficienții-cheie cu cei din perioadele anterioare:
 - (a) Perioada medie de rambursare a datoriilor ((conturi de creanțe comerciale) / (costurile bunurilor vândute) × 365)).
 - (b) Lichiditatea imediată ((active circulante / stocuri) / (datorii curente)).
 - (c) Lichiditatea curentă ((active circulante) / (datorii curente)).

Obțineți explicații pentru soldurile neașteptate / modificările semnificative și documentați-vă constatările.

Datorii pe termen lung

Comparați următoarele:

- Soldul total al datoriilor pe termen lung cu cel din perioada anterioară.
- Structura datoriilor pe termen lung cu cea din perioada anterioară.
- Coeficienții-cheie cu cei din perioadele anterioare:
 - (a) Rata de îndatorare a capitalului ((datorii pe termen lung) / (total capitaluri proprii)).
 - (b) Rata de îndatorare ((datorii totale) / (active totale)).
 - (c) Coeficient de acoperire a dobânzilor ((rezultatul înainte de aplicarea dobânzilor și impozitare) / (dobânzi)).

Obțineți explicații pentru soldurile neașteptate / modificările semnificative și documentați-vă constatările.

Venituri și cheltuieli

Obțineți sau întocmiți tabele de grupare comparative pentru toate elementele din situația veniturilor și cheltuielilor și comparați-le cu cele din perioada anterioară și cu bugetul (acolo unde este disponibil).

Calculați modificările și coeficienții și discutați și documentați modificările semnificative comparativ cu perioadele anterioare:

- Modificările coeficienților financiari cheie și indicatorilor-cheie de performanță.
- Modificările vânzărilor (la nivel general) și ale vânzărilor după funcție (linie de produse, regiune geografică etc.).
- Luați în considerare compararea vânzărilor pe luni și/sau vânzărilor pe client cu cele din perioadele anterioare.
- Retururile, notele de credit etc., ca procent din vânzări.
- Marjele brute (la nivel general) și marjele brute după funcție.
- Cheltuielile salariale (la nivel general).
- Deducerile și beneficiile salariale ca procent din statul de plată comparativ cu coeficienții istorici și statutar.
- Elementele de cheltuieli după grupurile și categoriile cheie.
- Relațiile dintre elemente precum comisioanele ca procent din vânzări și costurile de transport ca procent din achiziții.
- Cheltuielile cu dobânda comparativ cu soldul mediu al împrumutului aferent și rata specificată.
- Orice alți coeficienți importanți.

Obțineți explicații cu privire la variațiile identificate mai sus și documentați rezultatele.

Venituri (Comparația unei sume previzionate cu suma înregistrată în registrele contabile)

În cazul în care componentele veniturilor au o relație identificabilă, luați în considerare efectuarea a ceea ce este adesea numit o *procedură analitică de fond* sau un *test de rezonabilitate*. (Aplicațiile tipice includ închirierile de apartamente, veniturile grădinițelor și comisioanele cluburilor de fitness.)

- Obțineți numărul de unități cu unul, două și trei dormitoare din clădire.
- Faceți interviuri cu privire la chiriile aprobate pentru fiecare tip de unitate pentru perioada în cauză.
- Obțineți numărul unităților vacante în anul respectiv și comparați-l cu cel din anul anterior.
- Comparați venitul estimat din ocuparea completă ((numărul de unități) × (valoarea chiriei)) și scădeți venitul pierdut din unitățile vacante etc.
- Comparați venitul estimat cu venitul real.

Obțineți explicații cu privire la variațiile identificate mai sus și documentați rezultatele.

Evenimente și condiții care au legătură cu continuitatea activității

Această listă este extrasă din ISRE 2400 (revizuit), punctul A93. Nu include toate aspectele, iar importanța unor astfel de evenimente sau condiții poate fi atenuată adesea de alți factori.

Evenimente și condiții care pot să genereze îndoeli semnificative asupra ipotezei continuității activității	
Categorie	Comentarii
Financiar	
1. Datoria netă sau poziția datoriei nete curente.	
2. Împrumuturi cu termen fix care se apropie de scadență fără perspective realiste de reînnoire sau rambursare ori dependența excesivă de împrumuturi pe termen scurt pentru a finanța activele pe termen lung.	
3. Indicii privind retragerea suportului financiar de către creditorii.	
4. Fluxuri de numerar din exploatare negative indicate de situații financiare istorice sau prospective.	
5. Indicatori financiari cheie defavorabili.	
6. Pierderi din exploatare substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor utilizate pentru a genera fluxuri de numerar.	
7. Restanțe sau întreruperi în ceea ce privește dividendele.	
8. Incapacitatea de a plăti creditorii la datele scadente.	
9. Incapacitatea de a respecta termenele acordurilor de împrumut.	
10. Schimbarea de la tranzacții cu furnizorii bazate pe credit la tranzacții cu plata la livrare.	
11. Incapacitatea de a obține finanțare pentru dezvoltarea de produse noi esențiale sau pentru alte investiții esențiale.	
De exploatare	
1. Intențiile conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta operațiunile.	
2. Pierderea personalului-cheie din conducere fără a avea înlocuitori.	
3. Pierderea unei piețe majore, a unui client-cheie (unor clienți-cheie), a unei francize, licențe sau a furnizorului principal (furnizorilor principali).	
4. Dificultăți în ceea ce privește forța de muncă.	
5. Deficiențe în ceea ce privește stocuri importante.	
6. Apariția unui competitor de mare succes.	
Altele	
1. Neconformitatea cu dispozițiile legate de capital sau cu alte dispoziții statutare.	
2. Proceduri legale sau de reglementare în desfășurare împotriva entității care, dacă ar fi încheiate cu succes, ar putea avea ca rezultat pretenții pe care este puțin probabil ca entitatea să le poată satisface.	
3. Modificări ale legilor, reglementărilor sau politicilor guvernamentale care se preconizează că vor afecta în mod negativ entitatea.	
4. Catastrofe neasigurate sau asigurate inadecvat atunci când acestea se produc.	

Model de listă de verificare pentru finalizarea dosarului

PSC = procedură încheiată cu succes

Comentarii		Ref. W/P	PSC? (D/N) (Inițiale)
Informații generale			
1.	Controlul calității Misiunea a fost efectuată în conformitate cu politicile și procedurile de control al calității din cadrul firmei?		
2.	Independența Au existat amenințări noi la adresa independenței identificate de la începerea misiunii? Dacă da, explicați cum au fost tratate acestea.		
3.	Înțelegerea entității Am dobândit și documentat o înțelegere a entității și a AFRF suficientă pentru: - Identificarea secțiunilor din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative? - Asigurarea unei baze în vederea proiectării procedurilor pentru a trata aceste secțiuni?		
4.	Interviewări și proceduri analitice Procedurile au fost proiectate și efectuate corespunzător pentru a obține probe adecvate privind: - Toate elementele semnificative din situațiile financiare, inclusiv prezentările de informații? - Secțiunile din situațiile financiare care ar putea conține denaturări semnificative?		
5.	Proceduri suplimentare Am descoperit vreun aspect (aspecte) care ne-a(u) determinat să considerăm că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ? Dacă da, au fost proiectate și efectuate proceduri suplimentare suficiente pentru: - A concluziona că nu este probabil ca acel aspect (acele aspecte) să determine denaturarea semnificativă a situațiilor financiare? - A stabili faptul că acel aspect (acele aspecte) determină denaturarea semnificativă a situațiilor financiare?		
6.	Continuitatea activității Am descoperit evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea? Dacă da, am interviuat conducerea cu privire la planurile pentru acțiuni viitoare, am evaluat răspunsurile și am formulat o concluzie privind capacitatea entității de a-și continua activitatea?		

		Comentarii	Ref. W/P	PSC? (D/N) (Inițiale)
7.	Finalizarea procedurilor Au fost finalizate toate interviurile/analizele planificate și orice proceduri suplimentare necesare și au fost documentate rezultatele și concluziile la care s-a ajuns în documentele de lucru?			
8.	Evenimente ulterioare Am descoperit evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului care impun ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în cadrul acestora? Dacă da, am solicitat conducerii să corecteze acele denaturări sau să facă prezentări suplimentare de informații în situațiile financiare?			
9.	Denaturări identificate • I s-a solicitat conducerii să corecteze toate denaturările identificate în afară de cele considerate evident neînsemnate? • În cazul în care conducerea a refuzat corectarea oricăror denaturări identificate, au fost considerate acceptabile motivele oferite?			
10.	Declarații scrise Există la dosar o scrisoare semnată conținând declarațiile conducerii care tratează dispozițiile menționate în ISRE 2400 punctele 61-64?			
11.	Revizuirea dosarului • Au fost revizuite, semnate și datate toate documentele de lucru? • Au fost clarificate nelămuririle revizorului? • Au fost soluționate cu conducerea toate problemele/întrebările restante ale misiunii și au fost documentate detaliile?			
12.	Comunicarea Am comunicat cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanța, după caz, cu privire la toate aspectele aferente misiunii de revizuire care, conform raționamentului nostru profesional, sunt suficient de importante pentru a merita atenția lor?			
13.	Aprobarea situațiilor financiare Conducerea (și/sau persoanele responsabile cu guvernanța) a (au) acceptat responsabilitatea pentru situațiile financiare finale? Dacă da, menționați data: _____			
14.	Variația față de buget A fost înregistrat timpul total petrecut pentru misiune și au fost oferite explicații pentru variațiile semnificative față de buget?			
Prezentarea situațiilor financiare				
1.	Balanța de verificare Balanța de verificare și grupările de conturi au fost comparate cu situațiile financiare finale?			
2.	Cadrul de raportare financiară Situațiile financiare descriu clar AFRE, fără a conține un limbaj imprecis, care alterează sau care limitează sensul?			

Comentarii		Ref. W/P	PSC? (D/N) (Inițiale)
3.	Terminologie Terminologia utilizată, inclusiv titlul fiecărei situații financiare, este adecvată?		
4.	Politici contabile Politicele contabile (selectate și aplicate) sunt: • Prezentate în mod adecvat în secțiunea dedicată politicilor contabile importante? • Consecvente cu AFRF, adecvate în circumstanțele date și aplicate consecvent?		
5.	Estimări Estimările contabile realizate de conducere par rezonabile?		
6.	Prezentarea informațiilor • Informațiile prezentate în situațiile financiare par relevante, credibile, comparabile și inteligibile? • Situațiile financiare furnizează prezentări de informații adecvate care le permit utilizatorilor vizați să înțeleagă efectele tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare? • Este necesară includerea unor prezentări de informații suplimentare în afara celor prevăzute în mod specific de AFRF?		
7.	Cadru de prezentare fidelă • Prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare la nivel general sunt în conformitate cu AFRF? • Situațiile financiare, inclusiv notele aferente, par să reprezinte tranzacțiile și evenimentele care le stau la bază în așa fel încât să se realizeze o prezentare fidelă sau să se ofere o imagine fidelă, după caz, în contextul situațiilor financiare ca întreg?		
Raportarea			
1.	Dispozițiile ISRE 2400 (revizuit) Forma, conținutul și data raportului misiunii de revizuire sunt în concordanță cu dispozițiile ISRE 2400 (revizuit)?		

Întocmită de _____ Data _____

Revizuită de _____ Data _____

Exemplu de declarații scrise din partea conducerii

Notă: Materialul suplimentar care poate fi inclus în scrisoare a fost scris cu caractere cursive și pus între paranteze.

[ANTETUL]

[Data] (aceeași sau foarte apropiată de data Raportului misiunii de revizuire)

Către [firma de contabilitate]

Contabil (contabili)

Adresa

Orașul, Țara]

Stimate _____:

Această scrisoare de declarație este furnizată în legătură cu revizuirea de către dumneavoastră a situațiilor financiare ale [numele entității] pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20XX, în sensul obținerii unei asigurări limitate, în primul rând prin efectuarea de interviuri și proceduri analitice, cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative.

Recunoaștem că suntem responsabili pentru prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu [AFRF] și pentru proiectarea și implementarea controlului intern în scopul prevenirii și detectării fraudelor și erorilor.

Înțelegem că procedurile dumneavoastră de revizuire au constat în primul rând în interviuri și proceduri analitice, care nu sunt concepute pentru a identifica (și de la care nici nu se poate aștepta neapărat să dezvăluie) fraude, deficite, erori sau alte nereguli, dacă acestea există.

Anumite declarații din această scrisoare sunt descrise ca fiind limitate la aspectele semnificative. Un element, indiferent de valoarea sa monetară, este considerat semnificativ dacă este probabil ca omisiunea sa din situațiile financiare sau denaturarea sa în acestea să influențeze decizia unei persoane rezonabile care se bazează pe acestea.

Confirmăm că (potrivit datelor disponibile și în urma interviurilor pe care le-am considerat necesare în scopul informării noastre adecvate):

Situațiile financiare

- (a) Ne-am îndeplinit responsabilitățile așa cum au fost stabilite în termenele misiunii de revizuire din data de [data] în ceea ce privește întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu [AFRF]; mai precis, situațiile financiare sunt prezentate fidel în conformitate cu acesta.
- (b) Ipotezele semnificative utilizate de noi în realizarea estimărilor contabile, [inclusiv cele evaluate la valoarea justă], sunt rezonabile.
- (c) Relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate au fost contabilizate și prezentate adecvat în conformitate cu dispozițiile [AFRF].
- (d) Toate evenimentele ulterioare datei situațiilor financiare și pentru care [AFRF] prevede ajustarea sau prezentarea au fost ajustate sau prezentate.
- (e) Efectele denaturărilor necorectate sunt nesemnificative (atât individual, cât și cumulativ) pentru situațiile financiare ca întreg. O listă a denaturărilor necorectate este anexată prezentei scrisori de declarație.
- (f) [Orice alte declarații scrise necesare pentru a sprijini alte probe de revizuire relevante pentru situațiile financiare.]

Informațiile furnizate

- (a) V-am furnizat:
- (i) Accesul la toate informațiile despre care avem cunoștință că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare (precum înregistrările, documentația și alte aspecte);
 - (ii) Informațiile suplimentare pe care ni le-ați solicitat în scopul revizuirii;
 - (iii) Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care ați considerat că este necesar să obțineți probe; și
 - (iv) Toate informațiile relevante pentru utilizarea ipotezei continuității activității în situațiile financiare.
- (b) Am documentat toate tranzacțiile din registrele contabile și acestea sunt reflectate în situațiile financiare.
- (c) V-am prezentat toate informațiile de care avem cunoștință legate de fraudă sau suspiciuni de fraudă care afectează entitatea și care implică:
- (i) Conducerea;
 - (ii) Angajații cu roluri importante în controlul intern; sau
 - (iii) Alte persoane, în cazul în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
- (d) V-am prezentat toate informațiile cu privire la acuzațiile de fraudă sau suspiciunile de fraudă care afectează situațiile financiare ale entității și care au fost comunicate de angajați, foști angajați, analiști, organisme de reglementare sau alte persoane.
- (e) V-am prezentat toate cazurile cunoscute de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările ale căror efecte ar trebui luate în considerare la întocmirea situațiilor financiare.
- (f) V-am prezentat identitatea părților afiliate entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părți afiliate de care avem cunoștință.
- (g) Am prezentat toate angajamentele, obligațiile contractuale sau contingențele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității.
- (h) Am reflectat în situațiile financiare toate tranzacțiile nemonetare sau tranzacțiile fără contraprestație semnificative ale entității din perioada de raportare financiară respectivă.
- (i) *[Orice alte declarații scrise considerate necesare.]*

Cu stimă,

[Numele directorului executiv, sau echivalentului, și funcția]

[Numele directorului financiar, sau echivalentului, și funcția]

Exemple de rapoarte cu concluzii modificate

Notă: Denumirea, destinatarul și paragrafele obligatorii din raport (cum ar fi introducerea, responsabilitatea conducerii, responsabilitatea practicianului și natura unei misiuni de revizuire) au fost omise din aceste exemple.

A. Concluzie CU REZERVE – Imposibilitatea de a obține probe privind exhaustivitatea veniturilor

Baza concluziei cu rezerve

La fel ca multe organizații nonprofit, *[denumirea organizației nonprofit]* obține venituri din donații, exhaustivitatea acestora fiind dificil de verificat. Prin urmare, nu am putut efectua procedurile considerate necesare pentru a ne asigura de exhaustivitatea veniturilor din donații. În consecință, procedurile noastre s-au limitat la sumele înregistrate în registrele contabile ale *[denumirea organizației nonprofit]*. Prin urmare, nu am putut determina dacă ar putea fi necesare ajustări asupra veniturilor din donații, excedentului veniturilor față de cheltuieli, fluxurilor de trezorerie din exploatare pentru anul încheiat la *[data finalului anului]* și activelor circulante și activelor nete la *[data finalului anului]*.

Concluzie cu rezerve

Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare anexate nu prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) [...].

B. Concluzie CU REZERVE – Abatere de la politica impusă de cadrul de raportare financiară

Baza concluziei cu rezerve

Așa cum se indică în Nota *[numărul]* la situațiile financiare, conturile de creanțe pe termen lung ale companiei au fost contabilizate la cost minus orice ajustări pentru creanțele necollectabile. Aceasta este o abatere de la *[AFRF]*, care impune actualizarea conturilor de creanțe pe termen lung. În cazul în care conducerea ar fi actualizat valoarea conturilor de creanțe pe termen lung, soldul conturilor de creanțe pe termen lung s-ar fi diminuat cu *[suma]* €.

În consecință, vânzările ar fi scăzut cu *[suma]* €, veniturile înainte de impozitare, cheltuiala cu impozitul pe profit și capitalurile proprii ale acționarilor s-ar fi redus cu *[suma]* €, *[suma]* €, respectiv *[suma]* €.

Concluzie cu rezerve

Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare anexate nu prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) poziția financiară a *[denumirea entității]* la *[data]* și la performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu *[AFRF]*.

C. Concluzie CONTRARĂ – Abatere generalizată de la cadrul de raportare financiară aplicabil

Baza concluziei contrare

Conform celor explicate în Nota *[numărul]*, compania a înregistrat în situațiile financiare anumite contracte de leasing ca fiind leasinguri operaționale. Aceasta constituie o abatere de la *[AFRF]*, care impune ca aceste contracte de leasing să fie contabilizate drept contracte de leasing financiar. În cazul în care compania ar fi înregistrat aceste contracte de leasing drept contracte de leasing financiar, valorile prezentate pentru active conform contractelor de leasing financiar, obligațiile conform contractelor de leasing financiar, rezultatul global și rezultatul reportat ar fi fost afectate semnificativ.

Concluzie contrară

Pe baza revizuirii noastre, din cauza importanței aspectului descris în paragraful Baza concluziei contrare, situațiile financiare consolidate nu prezintă fidel (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) poziția financiară a *[denumirea entității...]*.

D. IMPOSIBILITATEA exprimării unei concluzii – Limitarea generalizată a ariei de acoperire

Baza imposibilității exprimării unei concluzii

În decursul anului, compania a trecut printr-o inundație gravă, care a distrus multe registre pe suport de hârtie și sisteme informatice. Deși compania a încercat să refacă sistemele și să reconstituie sistemele și registrele contabile, nu am putut efectua proceduri de revizuire importante pe care le-am considerat necesare. Prin urmare, nu am putut determina dacă ar putea fi necesară vreo ajustare cu privire la situațiile financiare ale *[denumirea entității]*.

Imposibilitatea exprimării unei concluzii

Din cauza importanței aspectelor descrise în paragraful Baza imposibilității exprimării unei concluzii, nu am putut obține suficiente probe adecvate pentru a formula o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. În consecință, nu exprimăm o concluzie cu privire la aceste situații financiare.

E. IMPOSIBILITATEA exprimării unei concluzii – A avut loc o fraudă generalizată

Baza imposibilității exprimării unei concluzii

Conform celor prezentate în Nota *[numărul]* la situațiile financiare, compania a identificat o fraudă semnificativă care face obiectul unei anchete în curs. Până la determinarea amplitudinii fraudei, nu este posibilă stabilirea ajustărilor necesare cu privire la *[venituri, conturi de creanțe, stocuri, costul vânzărilor sau alte secțiuni]* din situațiile financiare.

Imposibilitatea exprimării unei concluzii

Din cauza importanței aspectelor descrise în paragraful Baza imposibilității exprimării unei concluzii, nu am putut obține suficiente probe adecvate pentru a formula o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. În consecință, nu exprimăm o concluzie cu privire la aceste situații financiare.

Notă: Așa cum se menționează la punctul 3 din prefața Manualului IAASB, standardele IAASB nu au precedență în fața legilor și reglementărilor locale dintr-o anumită țară. Exprimarea din raportul de revizuire trebuie analizată în contextul legilor și reglementărilor jurisdicției în care raportează practicianul. Astfel, nu toate exemplele din acest Ghid vor fi adecvate în toate jurisdicțiile.

Pentru mai multe informații
cu privire la Comitetul PMM,
vă rugăm să-l contactați pe:
Paul Thompson
Director adjunct, SME and SMP Affairs
paulthompson@ifac.org
T +1 212 471 8715
www.ifac.org/SMP