

Audit, revizuire, alte servicii de asigurare si servicii conexe

**Stagiul CECCAR
Anul II
2025
(întâlnirea III)**

www.ceccar.ro



CECCAR

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



Agenda

1. Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice
2. Misiuni de asigurare – ISAE
3. Misiuni de asigurare pentru raportare de sustenabilitate
4. Recapitulare



Bibliografie

- **Misiuni de asigurare și nonasigurare, altele decât cele de audit financiar; Autori *Mirela Paunescu si Gabriel Radu*, Editura CECCAR, 2024**
- Standardele emise de IAASB (IFAC) – ISRS 4400, ISRS 4410, ISAE 3000, ISRE 2410
- <http://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2020/01/Ghid-privind-misiunile-de-compilare.pdf>
- https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2020/09/IFAC-SMP-Guide-to-Review-Engagements_RO.pdf
- https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2024/01/2023-IESBA-Handbook_English-RO.pdf



Misiuni de revizuire a situațiilor
financiare istorice
**ISRE 2400 – Recapitulare /
Studiu de caz**



Cadrul international pentru misiunile de asigurare



Cadrul international pentru misiunile de asigurare

- emis pentru a facilita înțelegerea elementelor și obiectivelor unei misiuni de asigurare și a misiunilor în care se aplică ISA, ISRE și ISAE.
- nu reprezintă un standard și în consecință, nu stabilește cerințe (sau principii de bază sau proceduri esențiale) pentru desfășurarea auditului, revizuirilor sau altor misiuni de asigurare.



Aspecte analizate (1)

- *Introducere:* Cadrul tratează misiunile de asigurare efectuate de practicieni.
- *Descrierea misiunilor de asigurare:* Descrie misiunile de asigurare și face distincția dintre misiunile directe și cele de atestare și dintre misiunile de asigurare rezonabilă și cele de asigurare limitată.
- *Domeniul de aplicare a Cadrului:* Face distincția între misiunile de asigurare și alte misiuni, precum misiunile de consultanță.



Aspecte analizate (2)

- *Condiții preliminare pentru o misiune de asigurare:* Prezintă condițiile preliminare care trebuie îndeplinite înainte de acceptarea unei misiuni de asigurare.
- *Elementele unei misiuni de asigurare*
- *Alte aspecte:* Discută responsabilitățile privind comunicarea, altele decât prin raportul de asigurare, și implicațiile asocierii unui practician cu un subiect implicit sau cu informațiile specifice.



Conditii preliminare acceptarii/continuarii misiunii

- Rolurile și responsabilitățile părților adecvate (**partea responsabilă**, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, **partea contractantă**) sunt adecvate în circumstanțele date; și
- Misiunea prezintă toate caracteristicile de mai jos:
 - **Subiectul implicit este corespunzător;**
 - **Criteriile pe care** practicianul se așteaptă să le aplice la întocmirea informațiilor specifice sunt adecvate circumstanțelor misiunii și sunt relevante, exhaustive, credibile, neutre și inteligibile;
 - Criteriile aplicate la întocmirea informațiilor specifice sunt disponibile pentru utilizatorii vizați;
 - Practicianul se așteaptă să poată să obțină probele necesare pentru fundamentarea concluziei practicianului;
 - Concluzia practicianului, sub forma corespunzătoare, **fie a unei misiuni de asigurare rezonabile, fie a unei misiuni de asigurare limitate**, urmează a fi inclusă într-un raport scris; și
 - Are un scop rațional, inclusiv, în cazul unei misiuni de asigurare limitate, faptul că practicianul se așteaptă să poată să obțină un nivel de asigurare semnificativ.



Elementele unei misiuni de asigurare

1. o relație tripartită

2. un subiect implicit;

3. criterii;

4. probe; și

5. un raport de asigurare.



Relația tripartită

Practicianul

Partea
responsabila

Utilizatorii
vizati



Subiectul implicit

- Anexa 4 [aici](#)
- Subiect implicit: fenomenul care este masurat sau evaluat prin aplicarea criteriilor;
- Informatii specifice: rezultatul masurarii si evaluarii unui subiect implicit in raport cu criteriile, respectiv informatiile care rezulta din aplicarea criteriilor asupra subiectului implicit.



Probe

- *Scepticismul profesional*
- *Raționamentul profesional*
- Suficiența și gradul de adecvare a probelor sunt corelate.
Suficiența este măsura cantității probelor.
- Gradul de adecvare este măsura calității probelor; mai precis, a relevanței și credibilității lor pentru furnizarea de sprijin pentru concluzia practicianului.
- Credibilitatea probelor este influențată de sursa și natura lor și depinde de circumstanțele individuale în care sunt obținute.



Factori care influenteaza cantitatea sau calitatea probelor disponibile

- Caracteristicile subiectului implicit și ale informațiilor specifice. De exemplu, se pot aștepta probe mai puțin obiective când informațiile specifice sunt mai degrabă proiectate în viitor, decât istorice; și
- Alte circumstanțe, cum ar fi indisponibilitatea probelor care ar trebui, în mod rezonabil, să existe din cauza, de exemplu, plasării în timp a numirii practicianului, politicii entității cu privire la păstrarea documentelor, sistemelor informatice neadecvate sau unei restricții impuse de partea responsabilă.



Pragul de semnificație

- Pragul de semnificație este relevant pentru planificarea și executarea misiunii de asigurare, inclusiv pentru determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor și pentru evaluarea măsurii în care informațiile specifice sunt lipsite de denaturări.



Riscul misiunii

- Riscul misiunii este riscul ca practicianul să exprime o concluzie necorespunzătoare, atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ.
- Riscul misiunii nu se referă și nu include riscurile aferente activității practicianului, cum ar fi pierderile din litigii, publicitate negativă sau alte evenimente care se produc în legătură cu informațiile specifice.
- Risc egal cu 0? **NEVER / Niciodata**



Tipuri de riscuri

Riscuri pe care
practicianul nu le
influențează în mod
direct

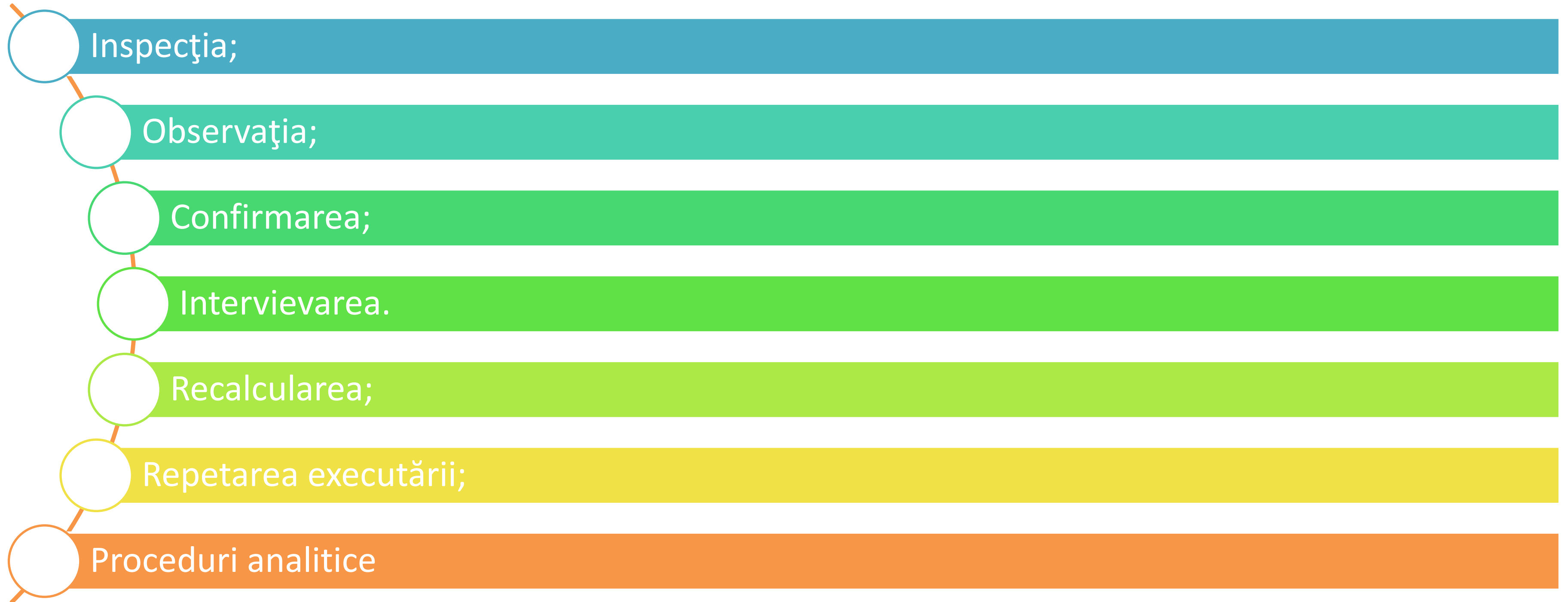
- Susceptibilitatea ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ, înainte de a lua în considerare orice controale aferente aplicate de către partea (părțile) adecvată(e) (riscul inherent); și
- Riscul ca o denaturare semnificativă care se produce în informațiile specifice să nu fie prevenită, sau detectată și corectată, la timp de către controlul intern al părții (părților) adecvate (riscul de control)

Riscuri pe care
practicianul le
influențează în mod
direct

- Riscul ca procedurile realizate de către practician să nu detecteze o denaturare semnificativă (riscul de nedetectare); și
- În cazul unei misiuni directe, riscurile asociate cu măsurarea sau evaluarea realizată de către practician pentru subiectul implicit în raport cu criteriile (riscul de măsurare sau evaluare).



Procedurile de obtinere a probelor



Diferente

Misiunea de asigurare rezonabilă

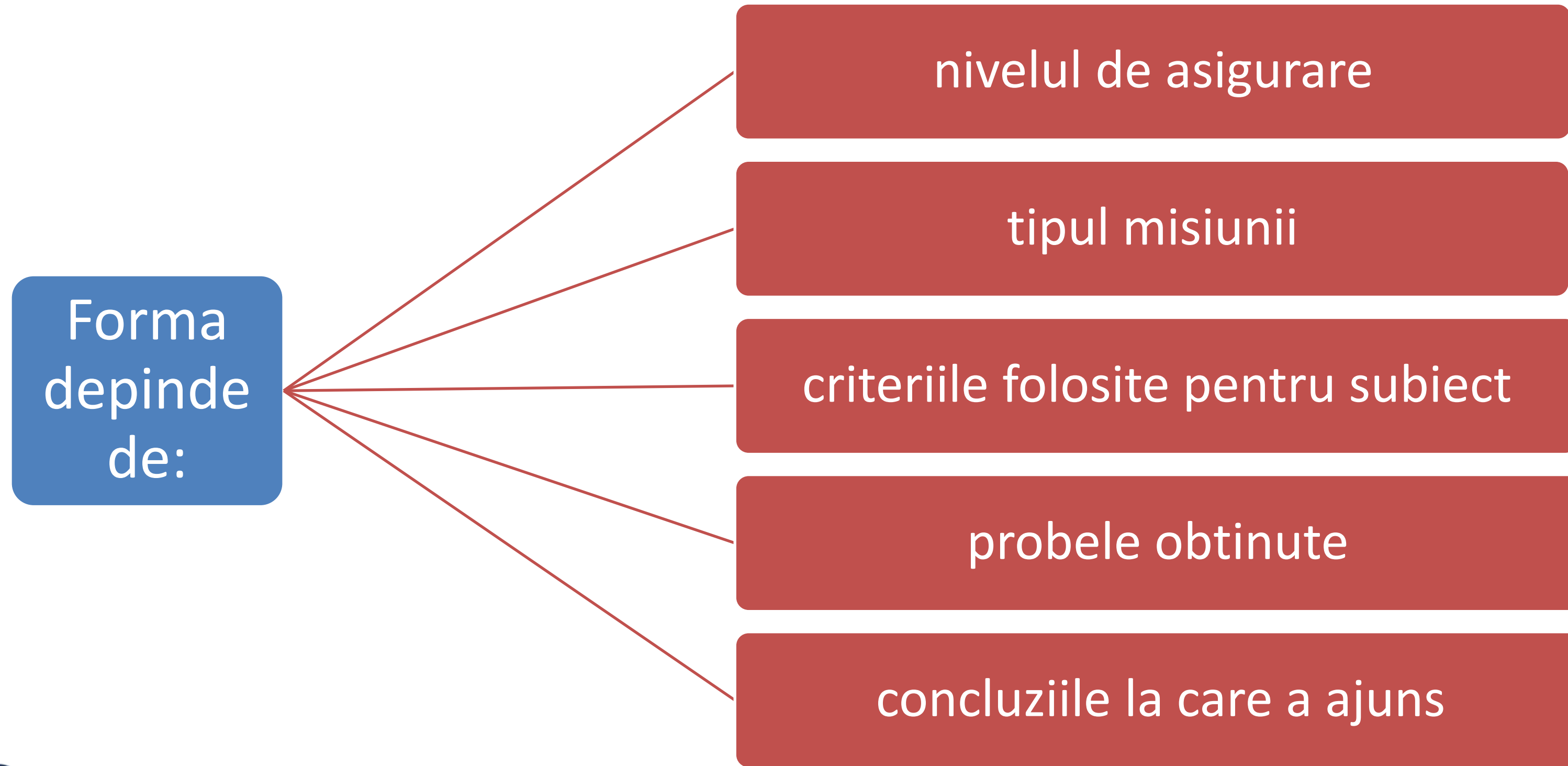
- Pe baza unei înțelegeri a subiectului implicit și a celorlalte circumstanțe ale misiunii, identificarea și evaluarea riscurilor ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ;
- Proiectarea și aplicarea de proceduri ca răspuns la riscurile evaluate și obținerea unei asigurări rezonabile care să susțină concluzia practicianului; și
- Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor obținute în contextul misiunii și, dacă circumstanțele o impun, încercarea de a obține probe subsecvente.

Misiunea de asigurare limitată

- Pe baza unei înțelegeri a subiectului implicit și a celorlalte circumstanțe ale misiunii, identificarea domeniilor în care este posibil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice;
- Proiectarea și aplicarea de proceduri pentru abordarea respectivelor domenii și pentru a obține o asigurare limitată care să susțină concluzia practicianului; și
- În cazul în care practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că informațiile specifice ar putea fi semnificativ denaturate, proiectarea și aplicarea de proceduri suplimentare pentru a obține noi probe.



Raportul de asigurare



Alte aspecte:

- Comunicarea;
- Documentarea.



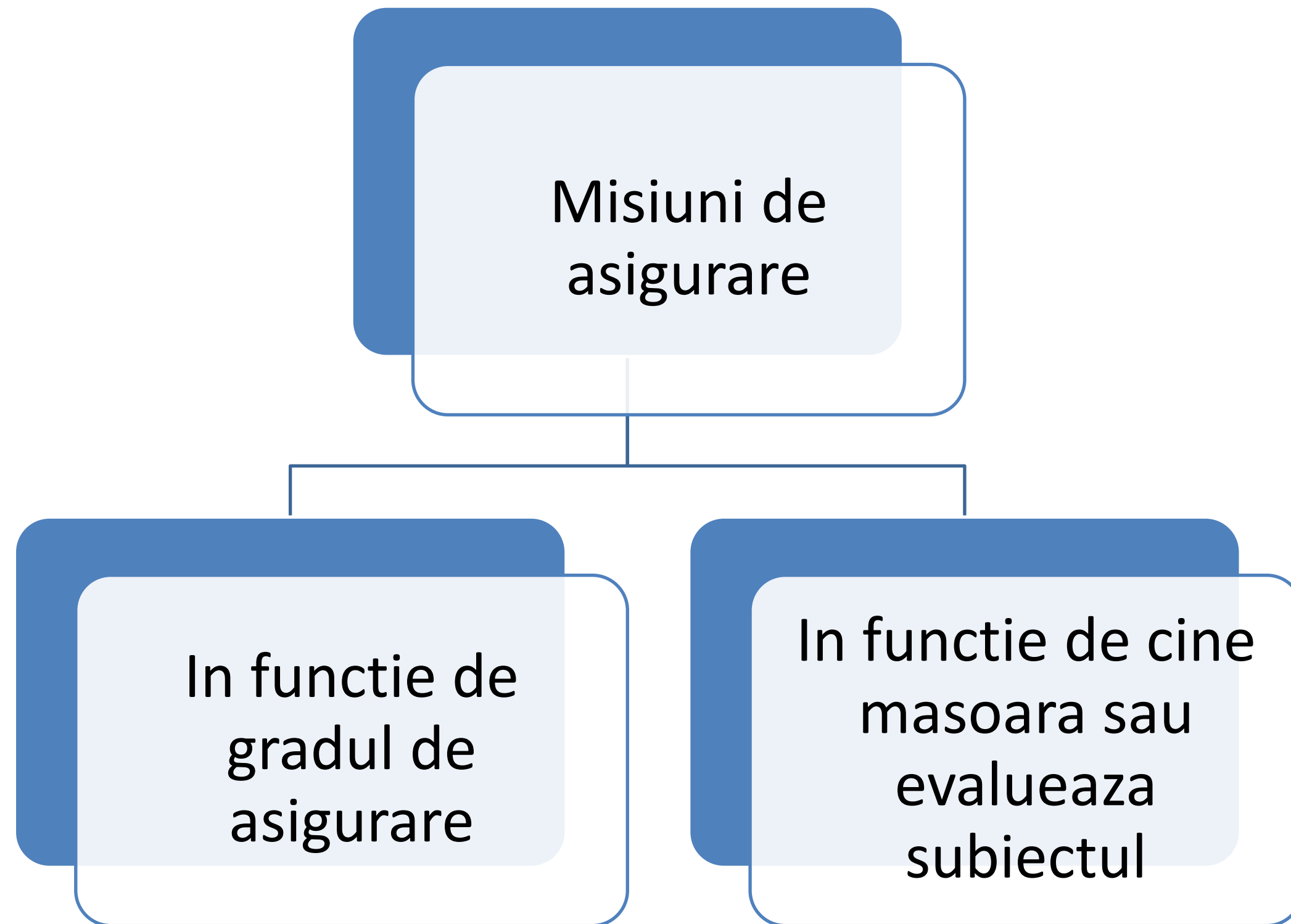
Misiuni de asigurare, altele decât
auditurile sau revizuirile
informațiilor financiare istorice –
ISAE 3000



Ce sunt?

- Misiunile de asigurare sunt misiunile în care practicianul își propune să obțină suficiente probe adecvate pentru a **exprima o concluzie** menită să sporească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, în legătură cu informațiile specifice.
- Pentru aceste misiuni de asigurare IAABS a emis o serie de standarde (ISAE) care acoperă în general misiunile de asigurare (spre **exemplu ISAE 3000**) dar și în mod particular un anumit subiect (ISAE 3400 până la ISAE 3420).
- În plus, există un cadru general publicat de IAASB pentru misiunile de asigurare, cadru de care auditorul trebuie să țină cont.





In functie de
gradul de
asigurare

Misiune de asigurare
rezonabilă – O misiune de
asigurare în care practicianul
reduce riscul misiunii la un
nivel acceptabil de scăzut, în
circumstanțele misiunii, ca
bază pentru concluzia sa.

Misiune de asigurare limitată –
practicianul reduce riscul misiunii la un
nivel acceptabil în circumstanțele
misiunii, dar acest risc este mai mare
decât în cazul unei misiuni de asigurare
rezonabilă, ca bază pentru exprimarea
unei concluzii într-o formă care
transmite dacă, pe baza procedurilor
efectuate și a probelor obținute, practi-
cianul a luat cunoștință de anumite
aspecte care îl face(fac) să creadă că
informațiile specifice sunt denaturate
semnificativ.

Natura, plasarea în timp și
amplarea procedurilor
efectuate într-o misiune de
asigurare limitată sunt limitate
în comparație cu cele necesare
într-o misiune de asigurare
rezonabilă, însă obiectivul este
obținerea unui nivel de
asigurare care, potrivit
raționamentului profesional al
practicianului, este pertinent.



In functie de
cine masoara
sau evalueaza
subiectul

Misiune de atestare –Una dintre părți, alta decât practicianul, măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile și prezintă informațiile specifice rezultate într-un raport sau într-o declarație. Cu toate acestea, în unele cazuri, informațiile specifice pot fi prezentate de practician în raportul de asigurare.

Misiune directă –Practicianul măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile aplicabile și prezintă informațiile specifice rezultate ca parte din, sau supliment care însoțește, raportul de asigurare.

Concluzia abordează problema existenței sau nu a denaturării semnificative în ceea ce privește informațiile specifice și poate fi formulată în ceea ce privește:

Subiectul implicit și criteriile aplicabile;

Informațiile specifice și criteriile aplicabile; sau

Declarație emisă de partea/părțile adecvată/e.

Concluzia practicianului abordează rezultatul raportat al măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile.



Diferente si asemanari (1)

- Într-o misiune de asigurare limitată, practicianul efectuează proceduri care sunt limitate în comparație cu cele necesare într-o misiune de asigurare rezonabilă, și totuși, sunt planuite în vederea obținerii unui nivel de asigurare pertinent (pertinent inseamna ca trebuie să sporească încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care este evident mai mult decât neînsemnată).



Diferente si asemanari (2)

- Printre factorii care ar putea fi relevanți pentru stabilirea tipului de asigurare care va fi oferit, se numără, spre exemplu:
 - Caracteristicile subiectului implicit și ale criteriilor.
 - Instrucțiunile din partea părții contractante privind natura asigurării pe care partea contractantă își dorește să o obțină practicianul.
 - Practica generală acceptată, dacă există, în ceea ce privește misiunile de asigurare pentru anumite informații specifice, sau informații specifice similare sau conexe.
 - Nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați, ca grup. În general, cu cât sunt mai grave consecințele ca utilizatorii vizați să primească o concluzie neadecvată în cazul în care informațiile specifice sunt denaturate, cu atât mai multe elemente ar fi necesare pentru ca asigurarea să fie pertinentă pentru ei.
 - Diverse restricții de timp și de costuri



Misiuni conform ISAE 3000 (1)

- **TRECUT Misiuni privind sustenabilitatea** – O astfel de misiune implică obținerea asigurării asupra unui raport pregătit de conducere sau de expertul conducerii (persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul) asupra sustenabilității evoluției entității.
- **Misiuni privind conformitatea cu legislația sau reglementările** – O astfel de misiune implică obținerea asigurării asupra unei declarații a unei alte părți (persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul) privind conformitatea cu legislația sau reglementările relevante.
- **Raportul calitate-preț** – O astfel de misiune implică obținerea asigurării asupra măsurării sau evaluării raportului calitate-preț de către o altă parte (persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul).



Misiuni conform ISAE 3000 (2)

- În România găsim adesea rapoarte despre actele juridice încheiate de către societățile listate pe bursă cu administratorii, angajații, acționarii care dețin controlul, precum și cu persoanele cu care aceștia acționează concertat, acte a cărei valoare cumulată reprezintă cel puțin echivalentul în lei a **50.000 de euro**.
- Tot în România găsim rapoarte pe ISAE 3000 în legătura cu proiectele financiate din fonduri europene.



ISSA

- Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare ("IAASB") a aprobat Standard internațional privind asigurarea sustenabilității ("ISSA") 5000, *Cerințe generale pentru asigurarea sustenabilității /International Standard on Sustainability Assurance (ISSA)*.
- Standardul este primul din ceea ce se anticipează a fi o nouă serie de standarde de asigurare și a fost elaborat utilizând cerințele și orientările existente din ISAE 3xxx.



Caracteristici principale

- **Prezentare generală a propunerilor-cheie** ISSA 5000 a fost elaborat ca un standard general care abordează cerințele de bază care acoperă procesul integral al unui angajament de asigurare a sustenabilității, de la acceptare și continuare până la raportare (se poate folosi independent de celelalte standarde, nefiind exclusă, totuși, utilizarea conceptelor relevante din acestea).
- **Relația cu ISAE 3000 (revizuit) și ISAE 3410** – ISSA 5000 se va aplica tuturor misiunilor de asigurare care abordează subiecte legate de durabilitate. ISAE 3000 (revizuită) continuă să se aplice tuturor celorlalte misiuni de asigurare (adică la subiecte care nu au legătură cu sustenabilitatea), alături de ISAE 3410, care se aplică, împreună cu ISAE 3000 (revizuită), pentru misiunile de asigurare privind declarațiile de emisii de gaze cu efect de seră.
- **Neutralitatea cadrului de raportare** – ISSA 5000 se dorește a fi neutră față de cadru, astfel încât să poată fi utilizată pentru asigurarea informațiilor privind durabilitatea pregătite folosind orice criteriu cadru (ISSB, CSRD, ESRS, SEC etc.), criterii elaborate de entitate sau o combinație a ambelor.



Caracteristici principale

- **Se aplică tuturor subiectelor și aspectelor subiectelor legate de sustenabilitate / durabilitate** – ISSA 5000 a fost dezvoltat pentru a putea fi aplicat tuturor subiectelor legate de durabilitate (cum ar fi aspectele de mediu, sociale, economice și culturale) și aspectelor acestor subiecte (cum ar fi riscurile și oportunitățile, guvernanta, procesele, strategia, analiza scenariilor, KPI)
- **Abordează atât misiunile de asigurare limitată, cât și pe cele de asigurare rezonabilă** – ISSA 5000 abordează atât misiunile de asigurare limitată, cât și pe cele de asigurare rezonabilă, recunoscând necesitatea și cererea pentru diferite niveluri de asigurare în anumite jurisdicții. Cerințele și materialele de aplicare care se aplică numai la asigurarea limitată sau rezonabilă sunt clar diferențiate.
- **Disponibil pentru a fi utilizat de toți practicienii în domeniul asigurărilor** – ISSA 5000 este conceput pentru a fi aplicabil atât profesioniștilor contabili, cât și profesioniștilor contabili neprofesioniști în domeniul asigurărilor privind sustenabilitatea, cu condiția ca aceștia să poată satisface cerințele referitoare la conformitatea cu cerințele etice relevante preconizate și cu sistemele de management al calității.



Caracteristici principale

Ce nu este inclus - Ca standard de bază pentru cerințele generale, ISSA 5000 nu se referă la:

1. cerințele adaptate la cerințele specifice cadrului de raportare (de exemplu, CSRD);
2. cerințe detaliate care vizează subiecte specifice sau cerințe de raportare de asigurare specifice jurisdicției; și
3. cerințe mai specifice care abordează concepte detaliate de asigurare a sustenabilității (de exemplu, aplicarea "dublei semnificații").



Cerinte privind asigurarea rapoartelor de sustenabilitate in context European:

Raportarea nefinanciara:

Auditorii statutari ar trebui să verifice doar dacă s-a pus la dispoziție declarația nefinanciară/ raportul separat.

Statele membre au posibilitatea de a prevedea obligația ca informațiile cuprinse în declarația nefinanciară / raportul separat să fie verificate de un prestator independent de servicii de asigurare.

România nu a impus obligatii de asigurare.

Rapoarte de sustenabilitate:

Se urmareste o abordare progresivă de mărire a nivelului de asigurare pentru informațiile privind durabilitatea, începând cu obligația impusă de a exprima o opinie cu privire la conformitatea raportării privind durabilitatea cu cerințele Uniunii, pe baza unei misiuni de asigurare limitată, continuând cu misiunea de asigurare rezonabila.

Comisia doreste să ofere întreprinderilor posibilitatea de a alege dintr-o gamă mai largă de prestatori independenți de servicii de asigurare pentru asigurarea raportării privind durabilitatea.

Ce cerinte exista pentru a asigura calitatea și fiabilitatea raportării de sustenabilitate in prezent? Ce planuri de viitor au fost anuntate?



Cerinte privind asigurarea rapoartelor de sustenabilitate in context European

In trecut: Misiunile de asigurare pentru rapoartele de sustenabilitate erau oferite fie de auditori, fie de alți profesioniști. Cele mai cunoscute standarde utilizate erau ISAE 3000 emis de IFAC / IAASB (preponderant misiuni de asigurare limitată – 83%), ISAE 3410, standardul specific referitor la emisia gazelor cu efect de seră (GES) și AA1000 Assurance Standard.

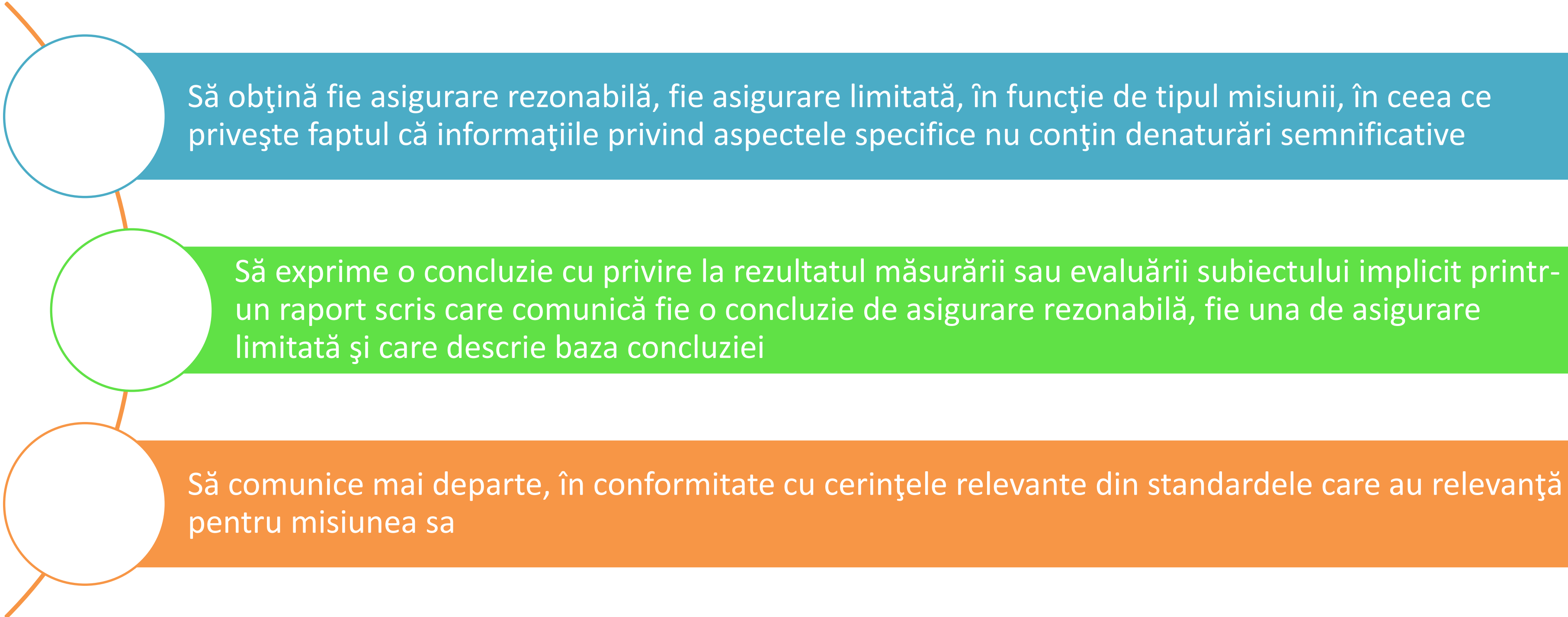
Sursa: [Raport IFAC & AICPA](#)

In curand: IFAC/IAASB tocmai a aprobat standardul de asigurare dedicat raportarii de sustenabilitate, standard dezvoltat in urma colaborarii stranse cu Comisia Europeana. (ISSA 5000)

Ce standarde de asigurare se folosesc pentru rapoartele de sustenabilitate?



Obiectivele practicianului într-o misiune de asigurare



Să obțină fie asigurare rezonabilă, fie asigurare limitată, în funcție de tipul misiunii, în ceea ce privește faptul că informațiile privind aspectele specifice nu conțin denaturări semnificative

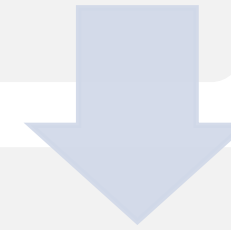
Să exprime o concluzie cu privire la rezultatul măsurării sau evaluării subiectului implicit printr-un raport scris care comunică fie o concluzie de asigurare rezonabilă, fie una de asigurare limitată și care descrie baza concluziei

Să comunice mai departe, în conformitate cu cerințele relevante din standardele care au relevanță pentru misiunea sa



Etape

1. Acceptare (decizia ca practicianul poate desfasura activitatea si decizia de a accepta sau reaccepta clientul)



2. Planificare (cunoasterea clientului si a factorilor relevanti)



3. Desfasurare (discutia cu conducerea/guvernanta despre estimarile sau aspectele semnificative, cererea de ajustari daca e nevoie ŞI compilarea)



4. Raportare (managementul/guvernanta trebuie sa aprobe situatiile financiare, APOI practicianul emite raportul)



Acceptarea angajamentului

Partenerul misiunii poate accepta o misiune de asigurare dacă sunt îndeplinite condițiile preliminare, cu alte cuvinte, dacă:

- S-au stabilit **rolurile și responsabilitățile părților corespunzătoare, corelate cu circumstanțele** (acest lucru se face, de regulă, prin scrisoarea de angajament sau a misiunii; și
- Misiunea prezintă toate caracteristicile următoare:
 - Subiectul implicit este corespunzător;
 - Criteriile pe care practicianul intenționează să le aplice la pregătirea informațiilor specifice corespund circumstanțelor misiunii, prezentând inclusiv următoarele caracteristici: **Relevanță, Integralitate, Credibilitate, Neutralitate, Inteligibilitate.**
 - Criteriile pe care practicianul intenționează să le aplice la pregătirea informațiilor specifice vor fi puse la dispoziția utilizatorilor vizați;
 - Practicianul se așteaptă să poată obține probele necesare pentru a justifica concluzia practicianului;
 - Concluzia practicianului, în formă corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabilă, fie unei misiuni de asigurare limitată, urmează să fie inclusă într-un raport scris; și
 - Un scop rezonabil care să includă, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, faptul că practicianul se așteaptă să poată obține un nivel de asigurare pertinent.



Acceptarea angajamentului

Partenerul misiunii trebuie să se asigure că procedurile firmei privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul au fost urmate și:

- nu are motiv să creadă că nu vor fi îndeplinite cerințele etice, inclusiv de independență;
- este convins că persoanele care urmează să lucreze împreună la misiune dispun de competențele și capacitățile necesare; și
- baza pe care se va efectua misiunea a fost convenită, prin:
 - Stabilirea faptului că se îndeplinesc condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare; și
 - Confirmarea că practicianul și partea contractantă s-au înțeles pe marginea termenilor misiunii, inclusiv a responsabilităților de raportare ale practicianului.
- Orice limitare asupra ariei de aplicare a activității practicianului care ar putea avea drept rezultat ca practicianul să își decline răspunderea privind concluzia referitoare la informațiile specifice, trebuie să ducă la concluzia că nu poate fi acceptată o asemenea misiune de asigurare, cu excepția cazului în care legea sau reglementările impun acest lucru.



Acceptarea angajamentului

- Dace se descoperă după acceptarea misiunii că una sau mai multe dintre condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare nu sunt îndeplinite, practicianul trebuie să discute acest aspect cu părțile adecvate, și să stabilească:
 - Dacă aspectul se poate soluționa într-un mod satisfăcător pentru practician;
 - Dacă este adecvată continuarea misiunii; și
 - Dacă este cazul și cum să fie comunicat respectivul aspect în raportul de asigurare.
- Daca se descoperă după acceptarea misiunii că anumite criterii nu sunt potrivite sau că o parte din subiectul implicit nu este adecvat pentru o misiune de asigurare, practicianul trebuie să considere retragerea din misiune, dacă legislația permite acest lucru.
- Daca se continuă misiunea, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau contrară sau imposibilitatea exprimării unei concluzii, după cum impun circumstanțele.



Convenirea termenilor și condițiilor misiunii

- Practicianul trebuie să convină cu partea contractantă **asupra termenilor și condițiilor misiunii într-o scrisoare de angajament** (de misiune) sau într-o altă formă corespunzătoare de acord scris (multe firme de audit folosesc un model complex de contract care încorporează și termenii detaliați ai misiunii).
- Pentru misiunile recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele impun revizuirea termenilor și condițiilor misiunii și dacă este nevoie să reamintească părții contractante termenii și condițiile existente ale misiunii. Considerăm că este recomandabil ca scrisoarea de angajament să fie revizuită anual și retransmisă părții contractante pentru a-i aminti de responsabilitățile atât ale auditorului cât și ale ei.



Responsabilitățile partenerului de misiune

- Pentru ca un practician să poată fi partener de misiune el trebuie:
 - Să fie membru al unei firme care aplică standardul ISQC 1 sau alte cerințe profesionale cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1;
 - Să fie competent în ceea ce privește abilitățile și tehnicile de asigurare, dobândite prin instruire și aplicații practice considerabile; și
 - Să fie suficient de competent în ceea ce privește subiectul implicit și măsurarea sau evaluarea acestuia, pentru a putea accepta să își asume răspunderea pentru concluzia de asigurare.



Partenerul de misiune
este responsabil pentru
calitatea generală a
misiunii

Acceptarea și continuarea unei relații cu
clientul

Planificarea și efectuarea misiunii

Menținerea documentației adecvate a misiunii

Efectuarea revizuirilor în conformitate cu
politicile și procedurile de revizuire ale firmei

Coordonarea și supervizarea

Consultarea adecvată de către echipa misiunii
pe probleme dificile sau contencioase



Planificarea misiunii

- Pentru a înțelege mai bine subiectul implicit, practicianul trebuie să intervieveze reprezentanții părților responsabile în ceea ce privește:
 - Dacă li s-a adus la cunoștință orice denaturare sau neconformitate intenționată, reală, suspectată sau bănuită, cu legile și reglementările care au impact asupra informațiilor specifice;
 - **Dacă deține o funcție de audit intern.** Dacă există funcția de audit intern, practicianul efectuează interviuri ulterioare pentru a înțelege activitățile și principalele constatări ale funcției de audit intern în legătură cu informațiile specifice; și
 - Dacă a utilizat orice experți pentru pregătirea informațiilor specifice.

Nevoia de scepticism profesional!!!



Planificarea misiunii

- Pe parcursul unei misiuni de **asigurare limitată** practicianul poate selecta mai puține elemente pentru analiză sau poate efectua mai puține proceduri. Spre exemplu, se pot efectua numai procedurile analitice pe când, într-o misiune de **asigurare rezonabilă**, atât procedurile analitice, cât și alte proceduri, ar fi efectuate.
- În cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile analitice efectuate ca răspuns la riscul misiunii implică dezvoltarea unor așteptări care sunt suficient de exacte pentru a putea identifica denaturările semnificative. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, procedurile analitice pot fi proiectate pentru a justifica așteptările legate de direcția tendințelor, relațiilor și rapoartelor, mai degrabă decât pentru a identifica denaturările, cu nivelul de precizie care este de așteptat la o misiune de asigurare rezonabilă.



Scepticism profesional

- La proiectarea și efectuarea procedurilor, practicianul trebuie să ia în considerare **relevanța și credibilitatea informațiilor folosite ca probe.** Dacă probele obținute din surse diferite sunt inconsecvente sau dacă există îndoieli referitoare la credibilitatea informațiilor ce urmează să fie utilizate ca probe, practicianul trebuie să stabilească ce modificări și suplimentări ale procedurilor sunt necesare pentru a rezolva aspectul respectiv, și trebuie să ia în considerare efectul aspectului respectiv asupra celorlalte aspecte legate de misiune.



Pragul de semnificație

- Pragul de semnificație trebuie luat în considerare la:
 - Planificarea și efectuarea misiunii de asigurare, inclusiv la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor; și
 - Evaluarea existenței sau nu a denaturării semnificative a informațiilor specifice.
- Într-un audit al situațiilor financiare, pragul de semnificație este exprimat în termeni monetari și are ca scop stabilirea nivelului sub care/ peste care o eventuală denaturare financiară poate fi acceptată sau este inacceptabilă pentru utilizatori.
- Într-o misiune de asigurare în cadrul misiunilor de asigurare, punctul de plecare pentru determinarea pragului de semnificație este mai puțin evident, ISAE 3000 nevenind cu multe detalii legate de stabilirea acestuia.
- Practicianul trebuie să înțeleagă toate circumstanțele specifice angajamentului pentru a determina un prag de semnificație corect și adecvat misiunii.



Pragul de semnificație

- Materialitatea într-o misiune de asigurare trebuie stabilită în contextul următorilor factori:
 - afirmațiilor semnificative făcute în cadrul subiectului; informațiilor privind subiectul;
 - circumstanțele specifice de angajamentului:
 - scopul său;
 - natura,
 - interesele și așteptările utilizatorilor vizați,
 - scopul în care se va utiliza raportul.
- **Atentie** la diferențe fata de stabilirea pragului de semnificație în misiuni de asigurare ce acopera rapoarte financiare!!!



Utilizarea unui expert sau a auditului intern al părții responsabile

- **Expertul părții responsabile**
- Dacă informațiile ce urmează a fi utilizate ca probe au fost pregătite folosind activitatea expertului părții responsabile sau al persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, practicianul trebuie să:
 - Evalueze competența, capacitatea și obiectivitatea respectivului expert;
 - Înțeleagă activitatea expertului; și
 - Evalueze gradul de adecvare a activității expertului drept probe.



Expertul propriu

- ***În acest caz, practicianul trebuie să:***
 - Evalueze dacă expertul sau dispune de **competențele, capacitățile și obiectivitatea** necesare pentru atingerea obiectivelor practicianului. Evaluarea obiectivității trebuie să includă interviuarea expertului cu privire la interesele și relațiile care ar putea crea o amenințare la adresa obiectivității sale în relație cu partea responsabilă.
 - Înțeleagă suficient domeniul de expertiză al expertului practicianului;
 - Se pună de acord cu expertul privind natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului; și
 - Să evalueze adecvarea activității expertului în raport cu obiectivele practicianului.



Auditul intern

- Dacă practicianul intenționează să utilizeze activitatea funcției de audit intern a părții responsabile, acesta trebuie să evalueze:
 - Dacă statutul organizațional al funcției de audit intern și politicile și procedurile relevante atestă obiectivitatea auditorilor interni;
 - Nivelul de competență al funcției de audit intern;
 - Dacă funcția de audit intern aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv controlul calității; și
 - Dacă activitatea funcției de control intern este adecvată pentru obiectivele misiunii.



Declarații scrise (1)

- Practicianul trebuie să solicite părții responsabile o declarație scrisă:
 - Conform căreia aceasta a oferit practicianului toate informațiile relevante pentru misiune de care a dispus;
 - Care confirmă măsurarea sau evaluarea subiectului implicit în raport cu criteriile aplicabile, inclusiv faptul că toate aspectele relevante sunt reflectate în informațiile specifice;
 - Legate de alte subiecte considerate relevante pentru informațiile specifice de către practician.



Declarații scrise (2)

- Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât mai apropiată posibil, dar fără a depăși, data raportului de asigurare.
- Pentru declarațiile scrise care se referă la aspecte semnificative pentru informațiile specifice, practicianul trebuie să:
 - Evalueze caracterul rezonabil și conformitatea cu alte probe obținute, inclusiv cu alte declarații (verbale sau scrise); și
 - la în considerare măsura în care semnatarii declarațiilor sunt bine informați cu privire la respectivele aspecte.



Declarații scrise (3)

- Dacă parte din declarațiile scrise cerute nu sunt oferite, dacă există îndoieli serioase legate de competența, integritatea, valorile etice sau diligența celor care semnează declarațiile scrise, sau dacă declarațiile scrise nu sunt credibile, practicianul trebuie să:
 - **Discute acest aspect cu partea responsabilă;**
 - Reevalueze integritatea celor cărora li s-au solicitat declarațiile sau de la care a primit declarațiile și să evalueze efectul pe care acestea le-ar putea avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și a probelor, în general; și
 - la măsurile adecvate, inclusiv stabilirea potențialului efect asupra concluziei raportului de asigurare.



Evenimente ulterioare

- În cazul în care este relevant pentru misiune, practicianul trebuie să ia în considerare efectul asupra informațiilor specifice și a raportului de asigurare al evenimentelor anterioare datei raportului de asigurare și să reacționeze corespunzător faptelor care îi sunt aduse la cunoștință ulterior datei raportului de asigurare, care, dacă ar fi fost cunoscute de către practician la data raportului, l-ar fi determinat pe practician să aducă modificări raportului de asigurare. Cât de mult vor conta evenimentele ulterioare depinde de potențialul acestora de a afecta informațiile specifice și de gradul de adecvare a concluziei practicianului.
- Cu toate acestea, **practicianul nu are nicio responsabilitate de a efectua orice proceduri** referitoare la informațiile specifice după data raportului de asigurare.



Alte informații

- Dacă documentele care conțin informații specifice și raportul de asigurare aferent include alte informații, practicianul trebuie să citească respectivele informații, în vederea identificării contradicțiilor semnificative cu informațiile specifice conținute în raportul de asigurare
- Practicianul trebuie să discute acest aspect cu partea/părțile adecvate și să ia măsuri ulterioare considerate corespunzătoare dacă, citind informațiile respective:
 - Identifică o inconsecvență semnificativă între celelalte informații și informațiile specifice sau raportul de asigurare; sau
 - la cunoștință de o denaturare semnificativă a unui fapt prin celelalte informații, denaturare care nu are legătură cu aspectele care apar în informațiile specifice din raportul de asigurare.



Documentația (1)

- Practicianul trebuie să pregătească în timp util documentația aferentă misiunii, care oferă o evidență a bazei raportului de asigurare **care este suficientă și adecvată** pentru a putea să îi permită unui practician cu experiență, care nu a mai avut legătură cu misiunea în trecut, să înțeleagă:
 - **Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor** efectuate pentru conformitatea cu standardele relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
 - **Rezultatele procedurilor efectuate și probele obținute;** și
 - **Aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii,** concluziile la care s-a ajuns și raționamentele profesionale semnificative care s-au făcut în vederea atingerii acestor concluzii.



Documentația (2)

- Practicianul trebuie să colecteze documentația misiunii într-un dosar al misiunii și să finalizeze procesul administrativ de compilare a dosarului final al misiunii în timp util, după data raportului de asigurare.
- După compilarea dosarului final al misiunii, practicianul nu trebuie să șteargă sau să arunce documentația de orice natură aferentă misiunii, înainte de expirarea termenului de păstrare.



Documentația (3)

- În cazul în care practicianul consideră necesar să aducă amendamente documentației misiunii deja existente sau să adauge o nouă documentație ulterior finalizării compilării dosarului final al misiunii, practicianul, indiferent de natura amendamentelor și adăugirilor, trebuie să documenteze:
 - Motivele specifice pentru efectuarea amendamentelor și adăugirilor; și
 - Când, și de către cine, au fost acestea făcute și revizuite.
- Deși ISAE 3000 nu precizează un termen maxim în care dosarul să fie formalizat, recomandabil este ca acesta să se finalizeze cât mai aproape de finalul misiunii (care în general e acceptat ca fiind predarea raportului) dar nu mai târziu de 60 de zile de la data raportului, funcție și de politicile firmei.



Întocmirea raportului de asigurare (1)

- Raportul de asigurare trebuie să fie în format scris și să exprime clar concluzia practicianului pe marginea informațiilor specifice.
- Practicianul trebuie să formuleze o concluzie cu privire la măsura în care informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. La formularea acestei concluzii, practicianul ia în calcul concluzia privind suficiența și gradul de adecvare a probelor obținute, dar și stabilește dacă denaturările necorectate sunt semnificative, atât fiecare în parte, cât și cumulate.



Întocmirea raportului de asigurare (2)

- Practicianul trebuie să evalueze suficiența și gradul de adecvare a probelor obținute în contextul și în circumstanțele date ale misiunii. El trebuie să ia în considerare toate probele relevante, indiferent dacă acestea par să coroboreze sau să contrazică măsurarea sau evaluarea subiectului implicit în raport cu criteriile aplicabile. Dacă nu reușește să obțină probele suplimentare necesare, practicianul trebuie să ia în considerare implicațiile în ceea ce privește concluzia exprimată în raport.
- Dacă nu reușește să obțină probe suficiente și adecvate, există o limitare a ariei de aplicare, iar practicianul trebuie să formuleze o concluzie cu rezerve, să își decline răspunderea privind concluzia, sau să se retragă din misiune, în cazul în care legea sau reglementările permit retragerea.



Întocmirea raportului de asigurare (3)

- Concluzia practicianului trebuie să fie separată clar de informațiile sau explicațiile prin care nu se intenționează să se influențeze concluzia practicianului, inclusiv orice Evidențiere a unor aspecte, Alte aspecte, constatările legate de aspecte particulare ale misiunii, recomandări sau informații suplimentare incluse în raportul de asigurare.
- Formularea utilizată trebuie să clarifice că o Evidențiere a unor aspecte, Alte aspecte, constatările, recomandările sau informațiile suplimentare nu sunt menite să modifice concluzia practicianului.



Practicianul trebuie să exprime o concluzie nemodificată atunci când conchide:

În cazul unei misiuni de asigurare rezonabile

- că subiectul implicit este întocmit, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile

În cazul unei misiuni de asigurare limitate

- că, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, niciun aspect nu i-a fost adus la cunoștință practicianului, care să îl determine să considere că informațiile specifice nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile



Concluzie modificata

- Practicianul trebuie să acumuleze denaturările necorectate identificate pe parcursul misiunii, altele decât cele care sunt evident ne semnificative. Dacă denaturările necorectate depășesc nivelul pragului de semnificație, auditorul își va modifica concluzia exprimată în raportul său.
- Concluzia modificata poate fi exprimată doar:
 - În cazul în care, conform raționamentului profesional al practicianului, există o limitare a domeniului de aplicare și efectul acestui aspect poate fi semnificativ. În asemenea cazuri, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării concluziei respective.
 - În cazul în care, conform raționamentului profesional al practicianului, informațiile specifice prezintă denaturări semnificative. În asemenea cazuri, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară.



Concluzii modificate

Motiv modificare	Semnificativa dar nu grava	Semnificativa si grava
Denaturare (eroare sau fraudă)	Cu rezerve	Contrara
Limitare a probelor de audit	Cu rezerva	Imposibilitate de a emite opinia



Concluzie cu rezerve (1)

- Practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve daca, conform raționamentului sau profesional, efectele, sau posibilele efecte ale unui aspect nu sunt semnificative și grave în asemenea măsură încât să impună o concluzie contrară sau imposibilitatea exprimării unei concluzii.
- O concluzie cu rezerve trebuie exprimată ca fiind „cu excepția ”efectelor, sau posibilelor efecte, ale aspectului la care se referă rezerva.
- În cazul în care practicianul exprimă o concluzie modificată din cauza unei limitări a ariei de aplicare, însă este totodată conștient de unul sau mai multe aspecte care generează denaturarea semnificativă a informațiilor specifice, acesta trebuie să includă în raportul de asigurare o descriere clară atât a limitării ariei de aplicare cât și a aspectului sau aspectelor care determină denaturarea semnificativă a informațiilor specifice.



Concluzie cu rezerve (2)

- Dacă declarația făcută de partea/părțile corespunzătoare a identificat și descris corespunzător faptul că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ, practicianul trebuie să procedeze după cum urmează:
 - Să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară în ceea ce privește subiectul implicit și criteriile aplicabile; sau
 - Dacă i se cere expres prin termenii și condițiile misiunii să formuleze concluzia ca declarație făcută de partea/părțile adecvate, să exprime o concluzie nemodificată, însă va include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul de asigurare, în care va face referire la declarație făcută de partea/părțile corespunzătoare care identifică și descrie/descriu adecvat faptul că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ.



Retragerea din misiune

- În toate cazurile în care nu se poate obține asigurare, fie rezonabilă, fie limitată, iar concluzia cu rezerve din raportul de asigurare al practicianului este insuficientă în circumstanțele date în vederea raportării către utilizatorii vizați, practicianul trebuie să își decline răspunderea asupra concluziei sau să se retragă din misiune, dacă legislația și reglementările aplicabile permit retragerea.



Paragrafe suplimentare

Paragraf de evidențiere a unor aspecte

- Prin care se atrage atenția utilizatorilor vizați asupra unui aspect prezentat în informațiile specifice, care, conform raționamentului practicianului, este de importanță fundamentală pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă informațiile specifice
- un asemenea paragraf trebuie să se refere doar la informațiile prezentate sau descrise în informațiile specifice.

Paragraf privind alte aspecte

- Prin care se comunică un aspect, în afara celor prezentate în informațiile specifice care, conform raționamentului practicianului, este relevant pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă misiunea, responsabilitățile practicianului sau raportul de asigurare,



Raportul de asigurare

- Raportul de asigurare este ușor diferit în funcție de natura misiunii: de **asigurare limitată sau rezonabilă**. Astfel, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, o apreciere privind natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate este vitală pentru înțelegerea concluziei și, ca atare, este prezentată în raport.
- În cazul în care informațiile specifice conțin mai multe aspecte, se pot oferi concluzii separate pentru fiecare aspect. Nu este nevoie ca toate concluziile separate de acest gen să aibă același nivel de asigurare, ci fiecare concluzie trebuie exprimată în forma corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabilă, fie unei misiuni de asigurare limitată.
- Dacă practicianul face referire în raportul de asigurare la activitatea expertului practicianului, formularea respectivului raport nu trebuie să sugereze că răspunderea practicianului pentru concluzia asumată a respectivului raport este redusă prin implicarea acelui expert.
- Data raportului de asigurare trebuie să fie anterioră datei la care practicianul a obținut probele pe care se bazează concluzia practicianului, inclusiv anterioară datei la care persoanele responsabile și-au asumat răspunderea asupra informațiilor specifice.



Structura raportului

- Depinde de tipul misiunii
- Misiune de asigurare limitata – [click aici](#)
- Misiune de asigurare rezonabila – [click aici](#)



Raportul de asigurare cerut de lege sau reglementări

- Uneori legea precizează formatul sau formulările precise ale unui raport de asigurare. În aceste condiții, practicianul trebuie să evalueze:
 - Dacă utilizatorii vizați ar putea înțelege greșit concluzia misiunii de asigurare; și
 - În caz afirmativ, dacă explicațiile suplimentare incluse în raportul de asigurare ar putea atenua posibila înțelegere greșită.
- Dacă practicianul concluzionează că explicațiile suplimentare incluse în raportul de asigurare nu pot atenua posibila înțelegere greșită, acesta nu trebuie să accepte misiunea, cu excepția cazului în care legea îi impune acest lucru.
- Dacă practicianului i se cere prin lege sau reglementări să utilizeze un anumit format sau anumite formulări în raportul de asigurare, raportul de asigurare trebuie să facă referire la standardele relevante numai dacă raportul de asigurare include, cel puțin, fiecare element dintre cele identificate anterior.



Alte responsabilități de comunicare

- Practicianul trebuie să stabilească dacă, în urma termenilor misiunii sau altor circumstanțe ale misiunii, practicianul a luat cunoștință de vreun aspect care ar trebui comunicat părții responsabile, persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, părții contractante, persoanelor responsabile cu guvernarea sau altora.



Documentația (1)

- Întocmirea documentației referitoare la revizuire furnizează probe conform cărora misiunea a fost efectuată în conformitate ISAE 3000 și cu cerințele legale și de reglementare relevante, precum și o documentare suficientă și adecvată a bazei pentru raportul practicianului.
- Practicianul trebuie să documenteze următoarele aspecte ale misiunii în timp util, suficient de detaliat pentru a îi permite unui practician cu experiență, care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă:
 - Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate în vederea conformității cu cerintele unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
 - Rezultatele obținute în urma procedurilor și concluziile practicianului, formulate pe baza acelor rezultate; și
 - Aspectele semnificative care decurg în urma misiunii, concluziile formulate de practician cu privire la acestea și raționamentele profesionale semnificative exercitate în formularea acelor concluzii.



Documentația

- În documentarea naturii, plasării în timp și amplorii procedurilor efectuate, prevăzute de cerintele misiunii, practicianul trebuie să consemneze:
 - Cine a efectuat activitatea și data la care aceasta a fost finalizată; și
 - Cine a revizuit activitatea efectuată în scopul controlului calității aferent misiunii, și data și amploarea revizuirii.
 - Totodata 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.



EXEMPLU

Click [aici](#)

Click [aici](#)



Recapitulare tipuri de misiuni



Misiuni pe baza procedurilor convenite

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



Misiuni de compilare

- *Misiunile de compilare* sunt definite ca fiind misiunile în care practicianul își aplică cunoștințele și experiența contabilă și de raportare financiară pentru a asista conducerea în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale unei entități, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, și pentru a raporta conform prevederilor ISRS 4410.
- Se pot compila informații istorice dar nu numai (proforma, nefinanciare etc.)



Misiunile de revizuire

- Sunt misiuni de asigurare **limitată** ce permit auditorului să exprime **o concluzie** menită să întărească gradul de încredere al utilizatorilor vizați cu privire la întocmirea situațiilor financiare ale unei entități, în conformitate cu un cadru de raportare financiară identificabil și aplicabil.
- **Raportul** prezintă concluzia profesionistului, oferă o asigurare limitată și include o descriere a naturii unei misiuni de revizuire, pentru a furniza cititorilor contextul raportului care să permită înțelegerea concluziei.
- Standarde - ISRE



Misiuni de asigurare

- Misiunile de asigurare sunt misiunile în care practicianul își propune să obțină suficiente probe adecvate pentru a exprima o concluzie menită să sporească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, în legătură cu informațiile specifice. Pentru aceste misiuni de asigurare IAABS a emis o serie de standarde (ISAE) care acoperă în general misiunile de asigurare (spre exemplu ISAE 3000) dar și în mod particular un anumit subiect (ISAE 3400 pana la ISAE 3420).
- In plus, există un cadru general publicat de IAASB pentru misiunile de asigurare, cadru de care auditorul trebuie să țină cont.



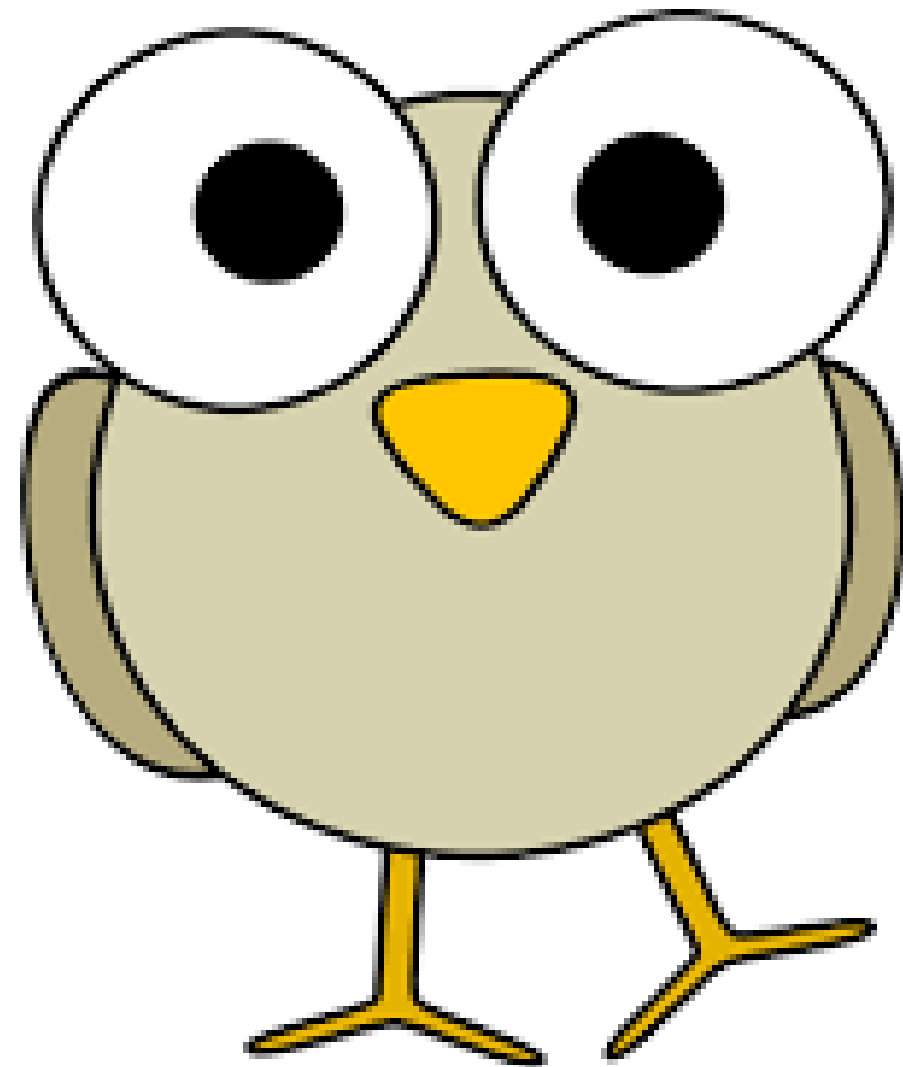
EXEMPLU

Click [aici](#)

Click [aici](#)



ÎNTREBĂRI ȘI RĂSPUNSURI



??

MULȚUMESC DE ATENȚIE!

