

Audit, revizuire, alte servicii de asigurare si servicii conexe

Stagiul CECCAR
Anul II
2025
(întâlnirea II)

www.ceccar.ro



1

Agenda

1. ISRS 4410 - Misiuni de compilare
2. Standardul profesional nr. 22 *Misiunea de examinare a contabilității, întocmirea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare*
3. Comparăție între o misiune de compilare și una desfasurata conform Standardului 22
4. Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice



Copyright © 2025 CECCAR

2

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



Copyright © 2025 CECCAR

Misiuni de compilare – ISRS 4410



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.)
- Avantaje?
- Dezavantaje?



Copyright © 2025 CECCAR

Cand se poate cere?

1. Cand nu se dorește asigurare oferită de practician ci doar a se beneficia de competența acestuia
2. Cand se cer rapoarte interne, nu pentru utilizatori externi
3. Ca parte din alte misiuni (de exemplu, pentru auditul situațiilor interimare, un practician, altul decât auditorul poate fi implicat în aceste misiuni)
4. Pentru raportări cu scop special



Copyright © 2025 CECCAR

Obiectivele practicianului

1. Aplicarea cunoștințelor profesionale contabile și de raportare financiară pentru a asista conducerea în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, pe baza informațiilor furnizate de către conducere; și
2. Raportarea în conformitate cu cerințele ISRS 4410.

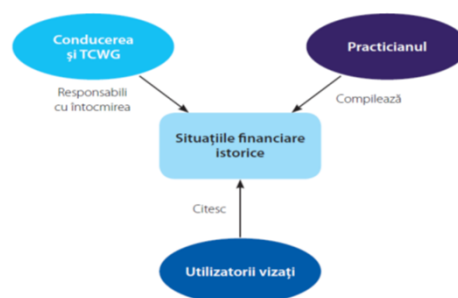


Copyright © 2025 CECCAR

7

Responsabilitati

- Deoarece nu este o misiune de asigurare, o **misiune de compilare nu prevede ca practicianul să verifice acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor** furnizate de conducere în vederea compilării, sau să adune probe, în alt mod, pentru a exprima o opinie de audit sau o concluzie de revizuire pe marginea întocmirii informațiilor financiare.
- Conducerea e responsabilă pentru informațiile financiare și pentru baza în funcție de care acestea sunt întocmite și prezentate, inclusiv pentru aplicarea raționamentului cerut pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare, selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate și, unde este cazul, elaborarea de estimări contabile rezonabile.



IFAC, Ghid privind misiunile de compilare



Copyright © 2025 CECCAR

8

Codul etic si independenta

- Practicianul trebuie să se conformeze *Codului Etic* IESBA.
- **Independența nu constituie o cerință** pentru misiunile de compilare; cu toate acestea, termenii sau obiectivele unei misiuni sau ale unor standarde naționale îi pot solicita practicianului să se conformeze cerințelor de independență din Codul IESBA.
- Concret – ce înseamnă ca nu se cere independența?



Copyright © 2025 CECCAR

Raționamentul profesional

- Practicianul trebuie să își exercite raționamentul profesional în desfășurarea unei misiuni de compilare.
- Raționamentul profesional implică aplicarea pregătirii, cunoștințelor și experienței relevante (în contextul furnizat de standardele de asigurare, contabilitate și etică) pentru a lua decizii informate cu privire la direcțiile de acțiune adecvate în condițiile date.
- Raționamentul profesional impune aplicarea pregătirii, cunoștințelor și experienței lor în raport cu faptele și circumstanțele cunoscute ale unei anumite misiuni. Atunci când este necesar, consultarea corespunzătoare cu alte persoane va ajuta la asigurarea că sunt efectuate raționamentele adecvate.
- Când?



Copyright © 2025 CECCAR

Aplic rationamentul profesional:

- Pentru a decide daca sa accept sau nu o anumita misiune
- Pentru a decide ce proceduri si investigatii sa aplic (utilizez) pe parcursul misiunii
- Pentru a decide intinderea procedurilor aplicate
- Pentru a decide daca politicile contabile adoptate de client sunt rezonabile
- Pentru a decide daca denaturarile identificate sunt semnificative
- Pentru a decide ajustarile care se impun intr-o situatie
- Pentru a decide tipul de raport pe care il voi redacta



Copyright © 2025 CECCAR



Controlul calității aferent misiunii



Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea cu privire la:

- Calitatea integrală a fiecărei misiuni de compilare în care este desemnat acel partener; și
- Desfășurarea misiunii în conformitate cu politicile și procedurile de control al calității firmei, prin:
 1. Aplicarea unor proceduri adecvate privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor;
 2. Asigurarea că echipa misiunii deține, colectiv, competența și capacitățile adecvate în vederea desfășurării misiunii de compilare;
 3. Atenția la indiciile de neconformitate ale membrilor echipei misiunii cu cerințele etice relevante și stabilirea acțiunilor corespunzătoare dacă ia cunoștință de aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu s-au conformat cerințelor etice relevante;
 4. Coordonarea, supervizarea și desfășurarea misiunii în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
 5. Asumarea responsabilității că este menținută documentația corespunzătoare misiunii.



Copyright © 2025 CECCAR

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 SI compilarea)

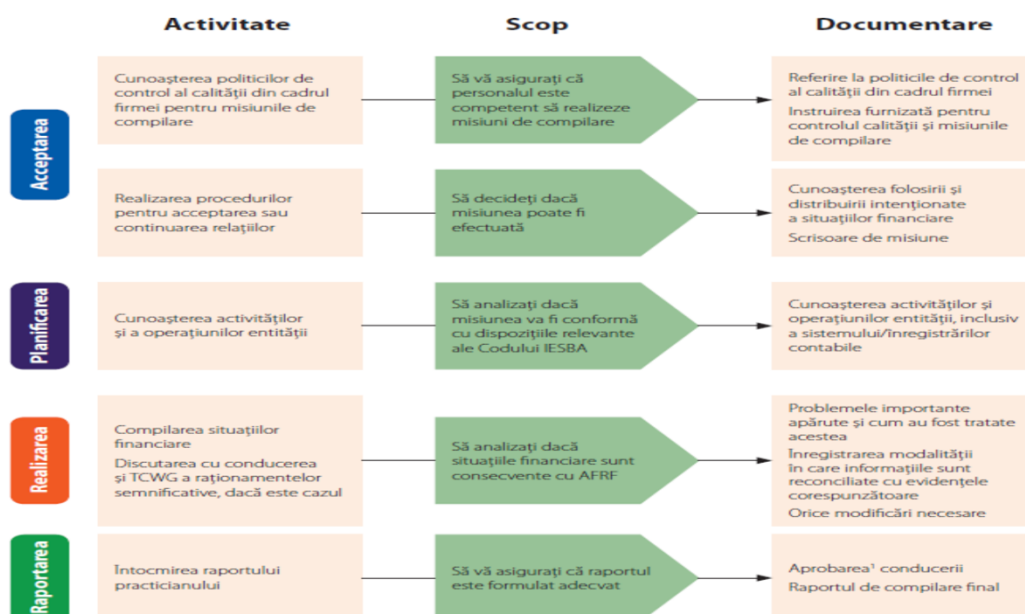
4. Raportare (managementul/guvernanta trebuie sa aprobe situatiile financiare, APOI practicianul emite raportul)



Copyright © 2025 CECCAR

13

IFAC, Ghid privind misiunile de compilare



14

Misiunile de compilare

Informațiile financiare care fac obiectul unei misiuni de compilare pot fi solicitate în diferite scopuri, inclusiv:

- Conformitatea cu cerințele de raportare financiară periodică obligatorie, prevăzute prin legi sau reglementări; sau
- În scopuri care nu se referă la raportarea financiară obligatorie prevăzută în legile sau reglementările relevante, incluzând, de exemplu:
 - ✓ Când informațiile financiare sunt întocmite pentru conducere/ guvernanta, pe o bază adecvată scopurilor lor specifice (precum întocmirea informațiilor financiare pentru uz intern).
 - ✓ Când informațiile financiare sunt întocmite pentru raportarea financiară periodică, efectuată pentru părți externe, conform unui contract sau unei alte forme de acord (precum informațiile financiare înaintate unui organism de finanțare, în vederea furnizării sau continuării unei subvenții).
 - ✓ Când informațiile financiare sunt întocmite în scopuri de tranzacționare, de exemplu în vederea unei tranzacții care implică modificări ale drepturilor de proprietate ale entității sau ale structurii de finanțare (precum în cazul unei fuziuni sau achiziții).



Copyright © 2025 CECCAR

15

Acceptarea misiunii

• Analizez:

- ✓ Competența și resursele necesare
- ✓ Respectarea principiilor fundamentale și lipsa conflictelor de interes
- ✓ Integritatea conducerii
- ✓ Alte obligații impuse de reglementări



–Dacă decid să accept => Scrisoarea de misiune/de angajament!



Copyright © 2025 CECCAR

16

Acceptarea misiunii

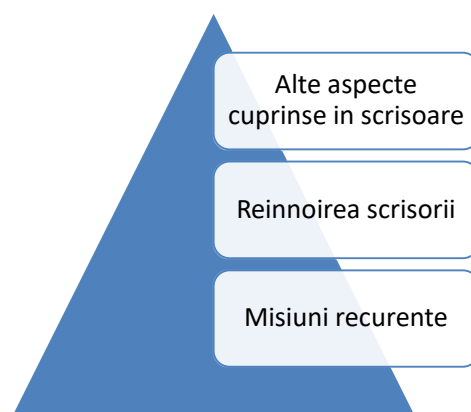
Doar dacă s-a convenit termenii misiunii cu conducerea/guvernanta privind:

1. Utilizarea vizată și distribuția informațiilor financiare și orice restricții aferente fie utilizării, fie distribuției acestora;
2. Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil;
3. Obiectivul și aria misiunii de compilare;
4. Responsabilitățile practicianului, inclusiv cerința de a se conforma cerințelor etice relevante;
5. Responsabilitatea conducerii pentru:
 - Informațiile financiare și întocmirea și prezentarea acestora în conformitate cu un cadru de raportare financiară acceptabil în vederea utilizării vizate a informațiilor financiare și a utilizatorilor vizați;
 - Acuratețea și exhaustivitatea înregistrărilor, documentelor, explicațiilor și altor informații furnizate de conducere, în ceea ce privește misiunea de compilare; și
 - Raționamentele necesare în vederea întocmirii și prezentării informațiilor financiare, inclusiv în vederea celor pentru care practicianul poate oferi asistență pe parcursul misiunii de compilare;
6. Formatul și conținutul prevăzut al raportului practicianului.



Copyright © 2025 CECCAR

Acceptarea misiunii



Copyright © 2025 CECCAR

Planificarea misiunii

- De regula – simplificata
- Trebuie sa acopere perioada si comunicariile (in echipa misiunii si cu clientul)
- Pragul de semnificatie – trebuie determinat in functie de:
 - Motivul misiunii
 - Utilizatori
 - Mai mare decat in cazul unei misiuni de asigurare



Copyright © 2025 CECCAR

19

Intelegerea si cunoasterea clientului (1)

- Practicianul trebuie să obțină o înțelegere suficientă a următoarelor aspecte, pentru a putea efectua misiunea de compilare:
 - Afacerile și operațiunile entității, inclusiv sistemul contabil și înregistrările contabile ale entității; și
 - Cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv aplicarea sa în sectorul de activitate al entității.



Copyright © 2025 CECCAR

20

Intelegerea si cunoasterea clientului (2)

- Dimensiunea și complexitatea entității și a operațiunilor sale.
- Complexitatea cadrului de raportare financiară.
- Obligațiile sau cerințele de raportare financiară ale entității, dacă acestea sunt prevăzute de legi sau reglementări aplicabile, de prevederile unui contract sau altă formă de acord cu o parte terță, sau în contextul unor aranjamente voluntare de raportare financiară.
- Nivelul de dezvoltare al structurii de conducere și guvernanta a entității, cu privire la gestionarea și supravegherea înregistrărilor contabile și sistemelor de raportare financiară ale entității, care stau la baza întocmirii informațiilor financiare de către entitate.
- Nivelul de dezvoltare și complexitate al sistemelor financiar-contabile și de raportare ale entității și controalele aferente.
- Natura activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor entității.



Copyright © 2025 CECCAR

Exemple de proceduri

- Obțineți cunoștințe generale despre activitatea și operațiunile entității, inclusiv despre principiile și practicile contabile ale sectorului în care funcționează entitatea;
- Obțineți cunoștințe generale despre natura tranzacțiilor de afaceri ale entității, forma evidențelor contabile și baza de la care se pornește pentru prezentarea situațiilor financiare;
- Analizați estimările și raționamentele făcute de conducere și puneți-le sub semnul întrebării pe cele care nu par a fi rezonabile;
- Pentru informațiile care par a fi incorecte sau incomplete, solicitați conducerii să furnizeze informații suplimentare sau explicații;
- Analizați tranzacțiile neobișnuite sau mari, în efortul de a analiza înregistrarea și/sau clasificarea adecvate/adecvată ale/a acestor înregistrări; și
- Fiți atenți la variațiile neașteptate din soldurile conturilor, neprezentarea oricăror devieri cunoscute de la dispozițiile statutare sau de reglementare ori a oricăror devieri importante de la cadrul de raportare financiară.

• IFAC, Ghid privind misiunile de compilare



Copyright © 2025 CECCAR

Exemple de situatii si proceduri

- Creante
- Stocuri
- Datorii



Copyright © 2025 CECCAR

Compilarea informațiilor financiare

Practicianul trebuie să:

1. compileze informațiile financiare utilizând înregistrările, documentele, explicațiile și alte informații, inclusiv raționamentele semnificative, furnizate de către conducere.
2. discute cu membrii conducerii sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, acele raționamente semnificative pentru care acesta a furnizat asistență pe parcursul compilării informațiilor financiare.
3. citească informațiile financiare compilate din perspectiva înțelegerii sale cu privire la afacerile și operațiunile entității și a cadrului de raportare financiară aplicabil, anterior finalizării misiunii de compilare.

Practicianul trebuie să obțină **o scrisoare de confirmare din partea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, că și-au asumat responsabilitatea pentru forma finală a informațiilor financiare compilate.**



Copyright © 2025 CECCAR

Compilarea informațiilor financiare

- Dacă, pe parcursul misiunii de compilare, practicianul **află de înregistrări**, documente, explicații sau alte informații, inclusiv raționamente semnificative, furnizate de către conducere cu privire la misiunea de compilare, care sunt **incomplete, incorecte sau nesatisfăcătoare**, din orice alte puncte de vedere, practicianul trebuie să **aducă această situație în atenția conducerii și să solicite informații suplimentare sau corectate**.
- Practicianul trebuie să îi **propună conducerii amendamentele** adecvate dacă află, pe parcursul misiunii, despre:
 - Informații financiare compilate care nu tratează sau nu descriu, în mod corespunzător, cadrul de raportare financiară aplicabil;
 - Necesitatea unor amendamente la informațiile financiare compilate, pentru ca informațiile financiare să nu fie denaturate semnificativ; sau
 - Caracterul de inducere în eroare, prin alte mijloace, a informațiilor financiare compilate



Copyright © 2025 CECCAR

Compilarea informațiilor financiare

- Dacă membrii **conducerii refuză** sau **nu îi permit practicianului** să efectueze amendamentele propuse la informațiile financiare compilate, practicianul trebuie să **se retragă din misiune și să informeze** membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la motivele retragerii.
- Dacă practicianul **nu poate finaliza misiunea** din cauză că nu a reușit să obțină de la conducere înregistrările, documentele, explicațiile sau alte informații, inclusiv raționamentele semnificative, solicitate, practicianul **trebuie să se retragă din misiune** și să informeze conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la motivele retragerii.
- Dacă nu este posibilă retragerea din misiune, practicianul trebuie să determine care sunt responsabilitățile sale profesionale și legale, aplicabile circumstanțelor.



Copyright © 2025 CECCAR

Documentația

1. Aspectele semnificative survenite pe parcursul misiunii de compilare și modul în care acestea au fost abordate de către practician;
2. O înregistrare a modului în care informațiile financiare compilate sunt reconciliate cu înregistrările, documentele, explicațiile și alte informații care stau la baza lor, furnizate de către conducere; și
3. O copie a formei finale a informațiilor financiare compilate, pentru care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, și-a (au) asumat responsabilitatea, și raportul practicianului.



Copyright © 2025 CECCAR

Raportul practicianului 1

- Un obiectiv important al raportului practicianului este să comunice clar natura misiunii de compilare, precum și rolul și responsabilitățile practicianului în cadrul misiunii.
- Raportul practicianului nu reprezintă, sub nicio formă, o modalitate prin care este exprimată o opinie sau o concluzie asupra informațiilor financiare.
- Practicianul trebuie să dateze raportul la data la care a finalizat misiunea de compilare.
- Raportul practicianului emis pentru misiunea de compilare trebuie să fie scris și trebuie să includă următoarele elemente:



Copyright © 2025 CECCAR

Raportul practicianului 2

- Titlul raportului;
- Destinatarul (destinatarii), așa cum prevăd termenii misiunii;
- O declarație că practicianul a compilat informațiile financiare pe baza informațiilor furnizate de conducere;
- O descriere a responsabilităților conducerii/guvernantei în raport cu misiunea de compilare și în raport cu informațiile financiare;
- Precizarea cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este utilizat un cadru de raportare cu scop special, o descriere sau o trimitere la descrierea acelui cadru de raportare cu scop special din informațiile financiare;



Copyright © 2025 CECCAR

Raportul practicianului 3

- Precizarea informațiilor financiare, inclusiv a titlului fiecărui element din informațiile financiare, și a datei informațiilor financiare sau perioadei la care se referă acestea;
- O descriere a responsabilităților practicianului cu privire la compilarea informațiilor financiare, inclusiv a faptului că misiunea a fost efectuată în conformitate ISRS 4410, și a conformității practicianului cu cerințele etice relevante;
- O descriere a ceea ce prevede o misiune de compilare;
- Explicații că:
 - (i) Deoarece o misiune de compilare nu este una de asigurare, practicianului nu i se solicită să verifice acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor furnizate de conducere, în contextul compilării; și
 - (ii) În consecință, practicianul nu exprimă o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.



Copyright © 2025 CECCAR

Raportul practicianului 4

- Dacă informațiile financiare sunt întocmite pe baza unui cadru de raportare cu scop special, un paragraf de explicații, care:
 - ✓ Descrie scopul pentru care sunt întocmite informațiile financiare și, dacă este cazul, utilizatorii vizați, sau conține o trimitere la o notă din informațiile financiare care prezintă aceste informații; și
 - ✓ Atrage atenția cititorilor raportului cu privire la faptul că informațiile sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, este posibil ca informațiile să nu fie adecvate în alte scopuri;
- Data raportului practicianului;
- Semnătura practicianului; și
- Adresa practicianului.



Copyright © 2025 CECCAR

EXEMPLU

[Click aici](#)

Cartea recomandata – exemplul cu misiunea de compilare



Copyright © 2025 CECCAR

STANDARDUL PROFESIONAL NR. 22 -
MISIUNEA DE EXAMINARE A
CONTABILITĂȚII, ÎNTOCMIREA, SEMNAREA
ȘI PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE



33

Standardul CECCAR nr. 22:

- CECCAR: Standardul profesional nr. 22 *Misiunea de examinare a contabilității, întocmirea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare*
- Prin Legea contabilității, experților contabili li s-a încredințat o nouă misiune: **misiunea de întocmire și semnare** a situațiilor financiare.
- Misiunea de întocmire și semnare presupune realizarea de către expertul contabil a două activități care nu pot fi disociate: **activitatea de întocmire** și **activitatea de semnare**.
- *Nota autor: prin “semnare” autorul acestei prezentari intelege “asumare”*



Copyright © 2025 CECCAR

34

Legea 82/1991

- Cateva cuvinte despre cine are dreptul sa semneze situatiile financiare



- **Standardul 22:** Este interzis expertului contabil să contracteze semnarea situațiilor financiare la a căror întocmire nu a participat potrivit prevederilor prezentului standard!



Copyright © 2025 CECCAR

Extras din legea 82/1991 Capitolul II Organizarea și conducerea contabilității

Articolul 10

(1) Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

(2) Contabilitatea se organizează și se conduce, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare. Prin persoană împuternicită să îndeplinească funcția de director economic sau contabil-șef se înțelege o persoană angajată potrivit legii, care are studii economice superioare și care are atribuții privind conducerea contabilității entității.

(3) Contabilitatea poate fi organizată și condusă pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR.

(4) Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale.



Copyright © 2025 CECCAR

Despre Standardul 22

- Are 4 parti
- 1. Cadrul general privind *Misiunile de examinare a contabilității, întocmirea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare*
- 2. Norme de comportament profesional
- 3. Norme de lucru
- 4. Norme de raportare

Standardul trebuie revizuit!



Copyright © 2025 CECCAR

Natura misiunii de întocmire și semnare

- Expertul contabil întocmește și semnează situațiile financiare, ceea ce presupune:
 - **examinarea contabilității** pentru asigurarea cantității și calității informațiilor financiar-contabile necesare întocmirii situațiilor financiare, potrivit referențialului contabil adoptat;
 - **întocmirea situațiilor financiare**, pe componentele și în condițiile prevăzute în referențialul contabil adoptat;
 - **semnarea situațiilor financiare**, ceea ce semnifică asumarea responsabilității pentru cantitatea și calitatea informațiilor conținute în acestea;
 - **prezentarea situațiilor financiare**.



Copyright © 2025 CECCAR

Activitatea de întocmire

- Activitatea de întocmire a situațiilor financiare constă în preluarea din conturile analitice în conturile sintetice, din conturi în balanțe și din balanțe în situațiile financiare pe componentele prevăzute în referențialul contabil adoptat de entitate.
- Pentru a putea întocmi situațiile financiare, expertul contabil trebuie să procedeze în prealabil la o **examinare – totală în ceea ce privește forma și prin sondaj în ceea ce privește fondul** – a documentelor puse la dispoziție de client: conturi, balanțe, situații centralizatoare și alte lucrări.



Copyright © 2025 CECCAR

Activitatea de semnare

- Presupune aplicarea pe toate componentele situațiilor financiare a semnăturii expertului contabil, care poate fi: semnătura personală însoțită de numărul matricol la organismul profesional sau semnătura personală și cea socială (parafa sau ștampila cabinetului) însoțite de numărul de autorizație al cabinetului obținut de la organismul profesional.
- Situațiile financiare întocmite și semnate de expertul contabil se prezintă conducerii executive a entității împreună cu o **Notă de prezentare**.
- Nota de prezentare, în care este explicată situația economico-financiară desprinsă din conturi, este destinată exclusiv conducătorului executiv al entității, care decide în legătură cu modul de valorificare și cu destinația acesteia.
- **Suplimentar, expertul întocmește și un Raport de misiune.**



Copyright © 2025 CECCAR

Etape ale misiunii

1. cunoașterea generală a activităților entității client în vederea acceptării misiunii;
2. cunoașterea globală a entității și a procedurilor sale privind funcția contabilă;
3. organizarea și programarea misiunii;
4. întocmirea situațiilor financiare;
5. semnarea și prezentarea situațiilor financiare;
6. lucrările sfârșitului misiunii;
7. elaborarea Raportului de misiune.

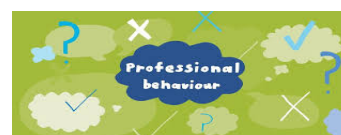


Copyright © 2025 CECCAR

41

NORME DE COMPORTAMENT PROFESIONAL

- 2211 – Independența
- 2212 – Competența
- 2213 – Calitatea lucrărilor
- 2214 – Secretul profesional și confidențialitatea
- 2215 – Acceptarea și menținerea misiunilor



Copyright © 2025 CECCAR

42

Norme de lucru

- 2221 CONTRACTAREA LUCRĂRILOR
- 2222 ORIENTAREA MISIUNII
- 2223 APRECIEREA PROCEDURILOR PRIVIND FUNCȚIA CONTABILĂ
- 2224 PROGRAMAREA LUCRĂRILOR
- 2225 DELEGAREA ȘI SUPRAVEGHEREA LUCRĂRILOR
- 2226 COLECTAREA ELEMENTELOR PROBANTE
- 2227 ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE
- 2228 UTILIZAREA LUCRĂRILOR ALTOR PROFESIONIȘTI
- 2229 DOCUMENTAREA LUCRĂRILOR



Copyright © 2025 CECCAR



2221 CONTRACTAREA LUCRĂRILOR

- Contractul e musai
- Exista un model. **MODELUL dat de standardul 22 trebuie REVIZUIT!**
- Uitati-va pe model cu un ochi critic.



Copyright © 2025 CECCAR

2222 ORIENTAREA MISIUNII

- Expertul contabil caută să obțină o cunoaștere globală a activităților entității, care să-i permită să-și orienteze misiunea și să sesizeze domeniile și conturile semnificative.
- Acest mod de abordare are ca obiectiv:
 - să identifice referențialul contabil adoptat de entitate;
 - să detecteze riscurile care ar putea avea o influență semnificativă asupra conturilor;
 - să permită programarea (**planificarea**) misiunii.

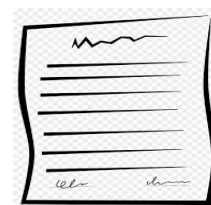


Copyright © 2025 CECCAR

45

2222 ORIENTAREA MISIUNII (cont.)

- Ce informatii / date colectez?
- Ansamblul elementelor colectate în această fază a cunoașterii entității și determinarea domeniilor și conturilor semnificative vor fi sintetizate într-o „**notă de orientare**”.



Copyright © 2025 CECCAR

46

2223 APRECIEREA PROCEDURILOR PRIVIND FUNCȚIA CONTABILĂ

- Expertul contabil ia cunoștință și apreciază procedurile privind funcția – activitatea – contabilă a entității, în scopul orientării și stabilirii tehnicilor de lucru aplicabile.
- Expertul contabil:
 - ia cunoștință de procesul de prelucrare contabilă a operațiilor;
 - se încredințează de existența procedurilor care permit înregistrarea regulată – la zi – a operațiilor entității;
 - verifică aplicarea procedurilor fie în cursul anului, fie la sfârșitul exercițiului, cu ocazia închiderii conturilor anuale.
- Dacă procedurile entității privind funcția – activitățile – contabilă(e) sunt insuficiente, expertul contabil va propune lucrări mai cuprinzătoare și măsuri de îmbunătățire a organizării contabile.



Copyright © 2025 CECCAR

Funcția contabilă

- Demersul constă în:
 - cunoașterea procedurilor prin interviuri cu conducerea entității și cu compartimentele interne ale acesteia. Expertul contabil consemnează descrierea acestora în dosarul permanent;
 - verificarea existenței lor prin intermediul testelor;
 - aprecierea incidenței posibile asupra situațiilor financiare;
 - propunerea orientărilor necesare programului de lucru.



Copyright © 2025 CECCAR

Functia contabila (cont.)

- Investigarea se organizeaza pe 3 niveluri:
 - al organizării existente a compartimentului contabilității. În această abordare o atenție deosebită va fi acordată calificării personalului contabil și aprecierii sistemului informatic;
 - al relației compartimentului contabilității cu conducerea entității și cu celelalte compartimente;
 - al funcționării compartimentului contabil în fiecare dintre ciclurile exploatarei: cumpărări, vânzări, trezorerie, remunerații bănești

Acest demers are loc:

- la începutul misiunii, pentru prima dată;
- Anual, în cursul exercițiului financiar și înaintea orientării lucrărilor, prin actualizarea elementelor colectate.



Copyright © 2025 CECCAR

Functia contabila (cont.)

- Expertul contabil apreciază natura și întinderea controalelor pe care trebuie să le efectueze pentru eliberarea atestării. Această analiză îi va permite să orienteze controalele și în mod deosebit să delimiteze programul de colectare a elementelor probante:
 - fie reducând anumite controale: nu este necesar controlul integral al conturilor clienților dacă procedura ciclului este corectă și îndeosebi dacă urmărirea conturilor clienților este asigurată de compartimentul contabilității; o simplă supraveghere a acestei operații de urmărire este suficientă;
 - fie întărind altele: controlul prin sondaj al documentelor justificative de bază.



Copyright © 2025 CECCAR

Exemplu

- Care ar fi diferențele între un client care are organizat departamentul de contabilitate și lucrurile se desfășoară riguros și un client cărui îi ține contabilitate cineva care nu are dreptul să îi semneze situațiile financiare și nu își asumă nimic?
- Verificări pe categorii de tranzacții



Copyright © 2025 CECCAR

Pragul de semnificație

- Toate constatările făcute de expertul contabil în cursul controalelor (erori, omisiuni, prezentări inexacte, diferențe de apreciere etc.) **sunt considerate semnificative atunci când ele pot modifica opinia utilizatorului situațiilor financiare.**
- Aprecierea cantitativă a pragului de semnificație trebuie să fie modulată de criterii calitative, cum sunt:
 - caracteristicile entității;
 - natura misiunii;
 - nevoile utilizatorului.
- Pragul de semnificație se apreciază în raport cu finalitatea misiunii. În consecință, pentru o misiune de examinare a contabilității este necesar de reținut că **pragurile de semnificație stabilite vor fi superioare celor care vor fi stabilite într-o misiune de audit statutar.**



Copyright © 2025 CECCAR

Domenii și conturi semnificative

- Definirea domeniilor și a conturilor semnificative este strâns legată de specificitățile entității și în mod deosebit de activitățile sale, de modul său de exploatare, de modul său de comercializare.
- Expertul contabil pune în evidență conturile sau ciclurile care din punct de vedere al naturii lor sau al sumelor lor totale – rulaje/ solduri – sunt susceptibile să conțină erori al căror total să fie superior pragului de semnificație.
- De regulă, este vorba de posturi:
 - ale căror totaluri sunt importante în valori absolute;
 - care prezintă anomalii; de pildă, conturi de clienți creditori, conturi de regularizare nesoldate, înregistrări în jurnalul vânzărilor provenind din jurnalul operațiilor diverse;
 - care prezintă dificultăți contabile (evaluarea producției în curs într-o entitate productivă).



Copyright © 2025 CECCAR

Exemple

- Care credeti ca sunt domeniile si conturile semnificative pentru:
 - O societate de comert cu amanuntul?
 - O societate de productie tevi?
 - O societate care construieste si vinde unitati locative
 - O societate de prestari servicii. De care servicii, intrebati...?



Copyright © 2025 CECCAR

2224 PROGRAMAREA LUCRĂRILOR

- Expertul contabil concretizează programarea misiunii prin redactarea unui program de lucru care să corespundă particularităților entității-client.
- Aplicarea normei îl determină pe expertul contabil să organizeze misiunea fixându-și lucrările de executat în funcție de timp și de colaboratorii necesari.
- Totalitatea acestor informații este grupată într-un program de lucru care include:
 - punctele sensibile – domenii și conturi semnificative;
 - pragurile de semnificație pe conturi, grupe de conturi, global;
 - controalele specifice care este necesar să fie realizate;
 - durata intervenției și termenele de respectat.



Copyright © 2025 CECCAR

2225 DELEGAREA ȘI SUPRAVEGHEREA LUCRĂRILOR

- Expertul contabil:
 - stabilește și pune în practică o procedură de supraveghere, în scopul de a se asigura că lucrările se realizează potrivit programului de lucru și termenelor prevăzute.
 - vizează îndeplinirea programului de lucru;
 - procedează la examinarea finală a dosarului și semnează Raportul de misiune.
 - răspunde personal de conținutul Raportului de misiune.
 - Supravegherea lucrărilor se materializează prin vizarea foilor de sinteză întocmite de colaboratori, pe cicluri de activități sau secțiuni ale programului de lucru.
- **Expertul contabil poartă singur responsabilitatea derulării misiunii.**



Copyright © 2025 CECCAR

2226 COLECTAREA ELEMENTELOR PROBANTE

- Expertul contabil obține pe parcursul misiunii sale elementele probante suficiente și corespunzătoare pentru a putea să se asigure de calitatea situațiilor financiare.
- În acest scop utilizează diverse tehnici de control, mai ales controlul documentelor justificative, examinarea analitică și discutii-interviuri cu conducerea entității. **El este îndreptățit astfel să determine condițiile pentru punerea în aplicare a acestor tehnici, ca și întinderea aplicării lor.**



Copyright © 2025 CECCAR

57

COLECTAREA ELEMENTELOR PROBANTE (cont.)

- În funcție de aprecierea procedurilor privind activitatea contabilă, expertul contabil pune în aplicare următoarele tehnici de control în vederea fundamentării opiniei sale asupra calității informației contabile:
 - controale asupra documentelor justificative:
 - comparații și verificări:
 - controale aritmetice, prin sondaj, ale anumitor documente
 - examinarea analitică
 - interviuri-discutii cu conducerea sau cu salariații entității pentru obținerea informațiilor suplimentare și complementare necesare cunoașterii elementelor nejustificate sau a litigiilor.



Copyright © 2025 CECCAR

58

COLECTAREA ELEMENTELOR PROBANTE (cont.)

- Etapele care trebuie respectate:
 - colectarea și controlul informațiilor privind inventarierea;
 - supravegherea lucrărilor pregătitoare făcute de compartimentul contabil, potrivit contractului de prestări de servicii;
 - stabilirea situației faptelor marcante ale exercițiului financiar;
 - controlul conturilor;
 - controlul regularității și sincerității.
- La sfârșitul acestor controale, expertul contabil:
 - propune sau controlează înregistrările de închidere;
 - pregătește un proiect de situații financiare pe care îl prezintă clientului.



Copyright © 2025 CECCAR

Controale asupra documentelor justificative

- Examinarea documentelor primite de entitate care îi servesc drept justificare a operațiilor sau pentru control: facturile furnizorilor, extrasele de cont, procesele-verbale fiscale etc.;
- Examinarea documentelor create de către entitate care justifică operațiile efectuate sau care servesc pentru controlul lor: facturile clienților, documentele contabile, avizele de expediție, notele de intrare-recepție, declarațiile fiscale etc.
- Exemple



Copyright © 2025 CECCAR

Comparații și verificări

- între informațiile obținute și documentele examinate (a se vedea mai sus);
- între documente și situațiile financiare;
- ale documentelor între ele.



Copyright © 2025 CECCAR

61

Exemplu

Societatea are cheltuieli cu combustibilul dar nu are active imobilizate.	Verificam daca are contracte de chirie sau comodat.
Directorul declara ca toti clientii sunt buni platnici si achita in maxim 30 de zile dar avem conturi de client fara niciun fel de miscare in an.	Verificam sa nu fie creante prescrise, incasari imputate eronat pe client sau incasari neoperate.
Ni se spune ca vanzarile au crescut sustinut anul curent dar profitul este mai mic decat cel al anului anterior	Verificam daca veniturile au fost integral inregistrate si daca s-a schimbat ceva in materie de profitabilitate entru firma



62

Examinarea analitică

Examinarea analitică prin:

- compararea elementelor – posturilor – conturilor anuale cu cele ale perioadei precedente (conturi de activ, de datorii, previzionale, ale unor entități similare din același sector de activitate);
- analiza fluctuațiilor, a tendințelor, a variațiilor sau a oricăror diferențe anormale sau importante;
- determinarea ratelor semnificative ale entității și/sau ale sectorului său de activitate;
- analiza evoluției și tendințele acestor rate.

- Exemple:



Copyright © 2025 CECCAR

Avantaje si dezavantaje

Avantaje	Dezavantaje
Te ajuta sa intelegi mai bine clientul	Societatile sunt complexe asa ca o comparatie pe industrie poate sa nu fie relevanta (multiple obiecte de activitat, spre exemplu)
Te ajuta sa identifici zonele de risc	Comparatia nu tine cont de particularitatile societatii client (mod de finantare, avantaje competitive etc.)



Copyright © 2025 CECCAR

Documentatie pentru inventariere

- Procedurile pentru inventariere!
- Expertul contabil cere să i se pună la dispoziție documentația inventarierii întregului patrimoniu al entității, verificând documentele justificative de stabilire legală a:
 - amortizărilor curente și excepționale;
 - ajustarilor pentru deprecieri;
 - provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli;
 - producției în curs;
 - imobilizărilor scoase din funcțiune;
 - lucrărilor eventuale efectuate de entitate pentru ea însăși etc



Copyright © 2025 CECCAR

Dosarul de inventariere

- situația stocurilor și a producției în curs de execuție
- situația recapitulativă a stocurilor;
- situația recapitulativă a producției în curs de execuție;
- situația contului clienți – facturi de întocmit;
- situația contului furnizori – facturi nesosite;
- lista clienților cerți, incerți, litigioși și ajustările constituite;
- provizioanele pentru riscuri și cheltuieli



Copyright © 2025 CECCAR

Atentie la:

- Liste de inventar curate (fara niciun fel de diferenta)
- Liste de inventar completate integral de calculator (poate sa fie doar o inventariere de fatada)
- Conturi cu solduri neobisnuite



Copyright © 2025 CECCAR

67

Lista faptelor **remarcabile** ale exercițiului financiar

- Pe parcursul exercițiului financiar, colaboratorii care au intervenit în examinarea contabilității clientului au inventariat și consemnat în dosarul anual toate elementele din viața entității care ar putea avea incidență – influență – asupra situațiilor financiare ale entității.



Copyright © 2025 CECCAR

68

Interviul final cu clientul

- Se face pentru validarea proiectului situațiilor financiare.
- Acesta trebuie să fie pregătit pe baza:
 - notei de sinteză care cuprinde, eventual, elemente de cerut clientului sau de adus la cunoștința sa;
 - examinării critice care a putut face să apară anomalii sau evoluții semnificative ce trebuie aduse la cunoștința clientului.



Copyright © 2025 CECCAR

Interviul final cu clientul

- Interviul constă în:
 - prezentarea clientului a situațiilor financiare în proiect;
 - comentarea acestor situații financiare odată cu prezentarea proiectului situațiilor financiare;
 - obținerea observațiilor clientului cu privire la proiectul situațiilor financiare;
 - rezolvarea punctelor în suspensie;
 - luarea deciziilor necesare
 - definitivarea situațiilor financiare.
- Punctele tratate cu clientul cu ocazia acestui interviu se referă în general la elemente extrem de importante: chestiuni de evaluare, de principii contabile, explicații privind evoluțiile semnificative etc.
- Este de dorit să se păstreze un **rezumat al acestui interviu**.



Copyright © 2025 CECCAR

Aspecte de discutat

- Concret, cu cine se poarta discutia finala?
- Cel care a fost responsabil cu contabilitate?
- Cel care reprezinta societatea?



Copyright © 2025 CECCAR

71

2227 ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

Expertul contabil

1. stabilește înregistrările contabile privind închiderea situațiilor financiare pe baza:
 - informațiilor furnizate de client;
 - concluziilor care rezultă din faza de colectare a elementelor probante.
2. înregistrează în contabilitatea entității sau se încredințează că ele sunt corect contabilizate.
3. propune conducerii entității sau efectuează el însuși înregistrările contabile destinate închiderii situațiilor financiare (amortizări și provizioane suplimentare, conturi de regularizare, actualizari curs valutar etc.), precum și înregistrările de regularizare rezultate din faza de colectare a elementelor probante, asigurându-se că astfel situațiile financiare pe care le va prezenta respectă reglementările sau standardele contabile aferente specificului entității în cauză.



Copyright © 2025 CECCAR

72

Aspecte de discutat

- 1. Corectii si obtinerea balantei de verificare corecte
- 2. Intocmirea situatiilor financiare
- 3. Notele explicative, unde este cazul



Copyright © 2025 CECCAR

2229 DOCUMENTAREA LUCRĂRILOR

- Dosarele de lucru sunt ținute pentru a documenta lucrările efectuate și pentru a fundamenta cele prezentate în Raportul de misiune.
- În cadrul misiunii de examinare a contabilității, de întocmire, semnare și prezentare a situațiilor financiare, expertul contabil întocmește și actualizează, pentru fiecare dintre clienții săi:
 - un dosar permanent, care cuprinde toate informațiile utile despre entitate pentru misiunea în curs sau pentru cele ulterioare;
 - un dosar al exercițiului, care centralizează toate documentele de lucru privind situațiile financiare ale exercițiului în curs.



Copyright © 2025 CECCAR

Ideal

- Foi de lucru
- Chestionare
- Codificari



Copyright © 2025 CECCAR

75

Dosarul permanent

- un exemplar al contractului de prestări de servicii încheiat cu clientul respectiv;
- o copie sau un extras din statut și alte documente cu caracter juridic și fiscal care să permită identificarea entității;
- descrierea entității și a activităților sale;
- lista consultanților obișnuiți ai entității și adresele lor sociale;
- repartizarea principalelor funcții și responsabilități;
- descrierea referențialului contabil și a principiilor sale;
- descrierea succintă a dotărilor informatice și a softului utilizat;
- o constatare privind descrierea și aprecierea procedurilor contabile;
- în cazul în care entitatea deține participații la alte societăți sau face parte dintr-un grup, se va afecta o secțiune specială dosarului permanent, care va trata aspectele privind participațiile și eventual consolidarea contabilă aferentă



• + Altele (conținutul prezentat nu e exhaustiv)

Copyright © 2025 CECCAR

76

Dosarul exercițiului

- nota privind orientarea misiunii;
- programul de lucru;
- foile de lucru privind aprecierea procedurilor contabile;
- foile de lucru privind colectarea elementelor probante;
- foile de sinteză pentru fiecare ciclu sau secțiune de activitate;
- foile de lucru privind examinarea dosarului inventarierii patrimoniului și regularizarea rezultatelor preconizate de client;
- nota de sinteză generală;
- situațiile financiare întocmite și semnate, Nota de prezentare și Raportul de misiune.
- + Altele (continutul prezentat nu e exhaustiv)



Copyright © 2025 CECCAR

Închiderea dosarului

- Incredințarea expertului contabil că dosarul anual este complet;
- Inscrierea sau actualizarea anumitor elemente ale dosarului permanent; de pildă: copii ale facturilor privind imobilizările achiziționate; acte de împrumut sau de leasing ale exercițiului etc.
- **Arhivare.** Practica obișnuită este de conservare la vedere a dosarului anual și de păstrare în arhivă a precedentelor dosare. Gestionarea arhivei se realizează în funcție de organizarea cabinetelor.



Copyright © 2025 CECCAR

NORME DE RAPORTARE

- **2231 NORMA DE PREZENTARE**
- **2232 NORMA DE RAPORTARE**



Copyright © 2025 CECCAR

2231 NORMA DE PREZENTARE

- Situațiile financiare întocmite și semnate de expertul contabil se prezintă conducerii executive a entității printr-o Notă de prezentare prin care este explicată situația economico-financiară a entității desprinsă din conturi.



Copyright © 2025 CECCAR

Nota de prezentare

- Explica conducerii rezultatele si situatiile financiare ale societatii
- Continut orientativ dat in Standardul 22
- Analiza activitatii si performantei, analiza indicatorilor financiari, analiza evolutiei, comparatii etc.



Copyright © 2025 CECCAR

2232 NORMA DE RAPORTARE

- Expertul contabil declară în raportul său (**Raportul de misiune**) că a îndeplinit diligențele prevăzute de normele profesionale privind misiunea de examinare a contabilității, întocmirea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare; el face mențiunea că misiunea sa nu este o misiune de certificare.
- El declară că nu a constatat existența unor elemente care să pună în discuție – sau la îndoială – regularitatea și sinceritatea contabilității la sfârșitul exercițiului financiar. Situațiile financiare sunt anexate atestării. Atunci când expertul contabil are observații, el are obligația să le prezinte explicit în Raportul de misiune.



Copyright © 2025 CECCAR

Raportul de misiune

- Raportul de misiune cuprinde trei părți:
 - prima, referitoare la prezentarea misiunii și la identificarea situațiilor financiare întocmite și semnate;
 - a doua, referitoare la diligențele întreprinse, întinderea și cuprinderea, cu precizarea că misiunea a fost realizată conform prezentului standard;
 - a treia, cuprinzând formularea concluziilor.
- Sunt 2 categorii de rapoarte de misiune: cu observatii / fara observatii (modele in Standardul 22).
- **Vezi materiale trimise**



Copyright © 2025 CECCAR

83

COMPARATIE INTRE O MISIUNE DE COMPILARE SI UNA DESFASURATA CONFORM STANDARDULUI 22



84

Sinteza - discutii

- Puncte comune?
- Puncte diferite?

- De dezbatut: care pare mai tentanta pentru un expert contabil?



Copyright © 2025 CECCAR

85

EXEMPLU

Click [aici](#)



Copyright © 2025 CECCAR

86

MISIUNI DE REVIZUIRE A SITUAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE ISRE 2400



87

Ce sunt misiunile de revizuire a situațiilor financiare istorice?

- 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



Copyright © 2025 CECCAR

88

Misiune	Standarde	Asigurare	Eforturi aferente activității	Raport
Audit	ISA	Rezonabilă	Evaluarea riscurilor și proceduri care răspund riscurilor identificate	Opinie (asigurare pozitivă)
Revizuire	ISRE 2400 (revizuit)	Limitată	În primul rând proceduri de investigație și analitice	Concluzie (asigurare negativă)
Compilare	ISRS 4410 (revizuit)	Niciuna	Asistarea conducerii la întocmirea informațiilor financiare	Raport care stipulează competența în contabilitate și raportarea financiară aplicată pentru a asista la întocmire și prezentare, precum și respectarea dispozițiilor de etică relevante (fără asigurare)
Proceduri convenite	ISRS 4400	Niciuna	Dovezi de susținere a constatărilor	Raport restricționat (constatări concrete)

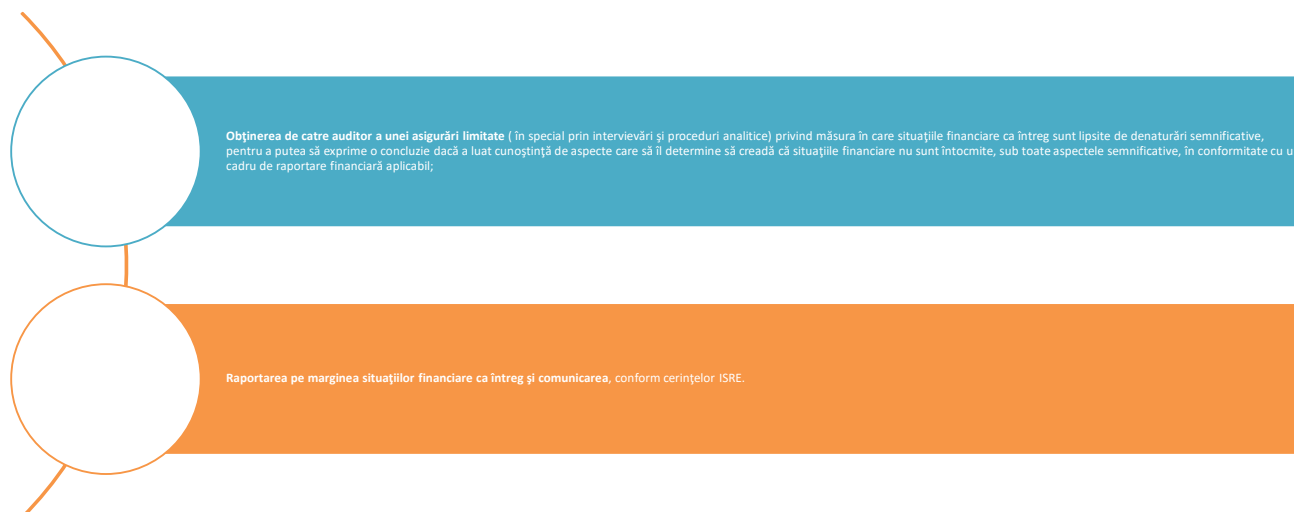
IFAC, Ghid privind misiunile de compilare



Copyright © 2025 CECCAR

89

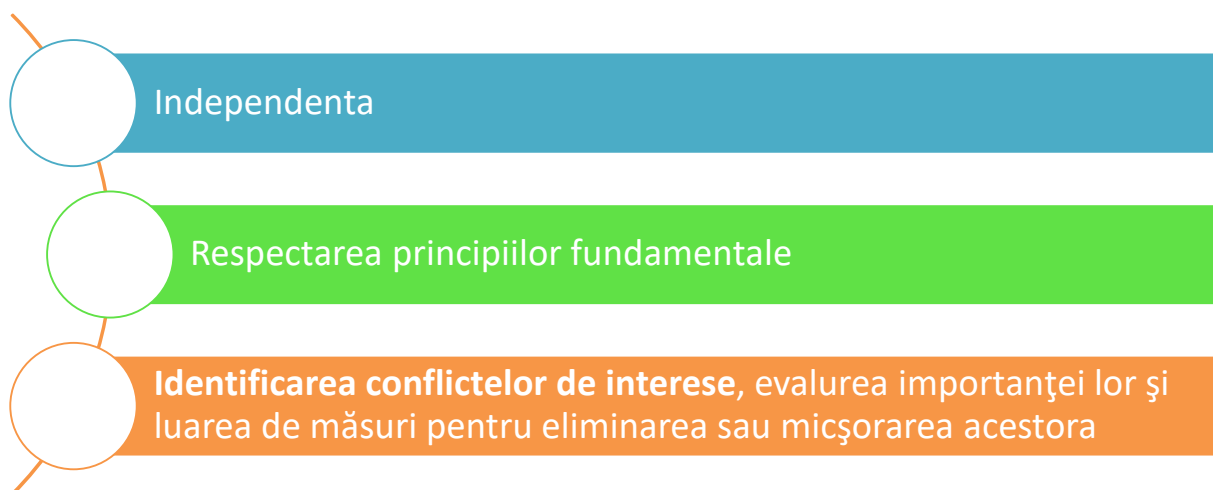
Obiectivele urmarite in cadrul unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare



Copyright © 2025 CECCAR

90

Cerintele din Codul Etic



91

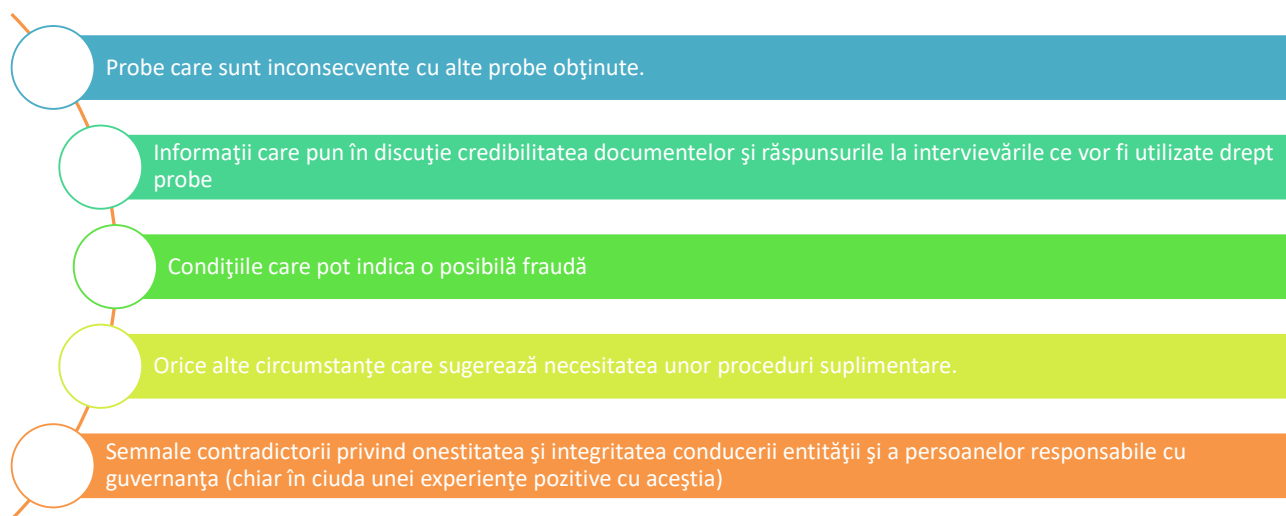
Scepticismul profesional

- **Scepticismul profesional** este necesar în evaluarea critică a probelor în cadrul unei revizuri.
- Include:
 - chestionarea inconsecvențelor și investigarea probelor contradictorii,
 - chestionarea credibilității răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute de la conducere și persoanele responsabile cu guvernarea
 - examinarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor, din perspectiva circumstanțelor misiunii.
- **Din acest motiv sunt importante atât experiența membrilor echipei misiunii cât și înțelegerea acestei misiunii de către echipa.**



92

Trebuie sa fie alert la:



Copyright © 2025 CECCAR

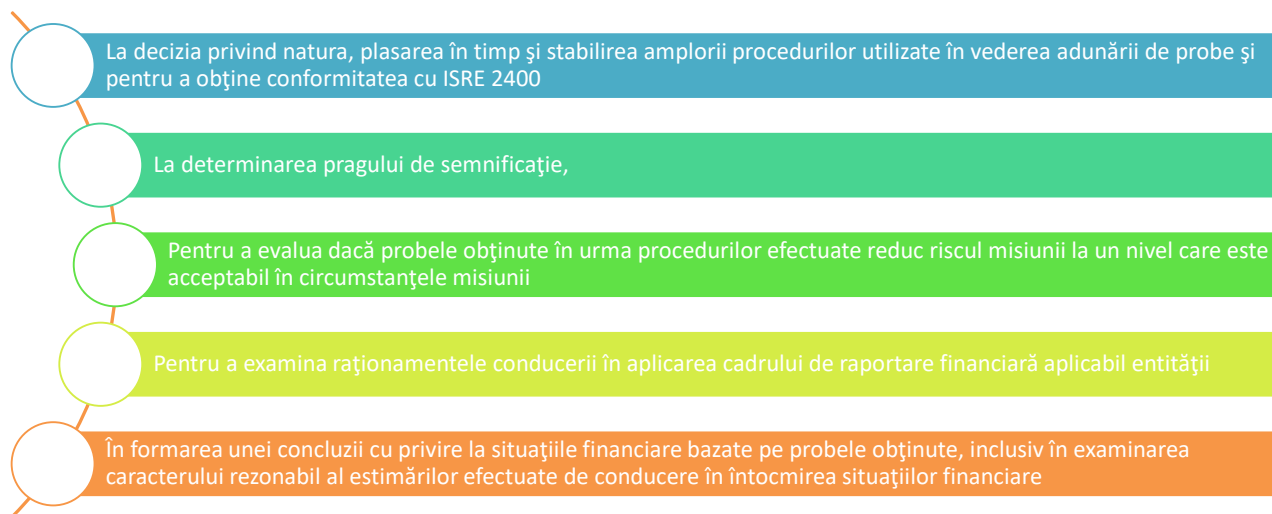
Raționamentul profesional

- Raționamentul profesional este exercitat de un practician/auditor ale **cărui formare, cunoștințe și experiență, inclusiv utilizarea competențelor și tehnicilor de asigurare, au ajutat la elaborarea competențelor necesare exercitării unor raționamente rezonabile.**
- **Important** - Consultarea pe probleme dificile sau controversate pe parcursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și cu alte persoane din firma sau exteriorul firmei.
- **Raționamentul profesional trebuie să fie exercitat pe parcursul întregii misiuni si nu va fi utilizat pentru a justifica deciziile ce nu sunt altfel sprijinite de faptele și circumstanțele misiunii sau de probele obținute (raționamentul profesional nu poate fi invocat ca scuză pentru erori sau necunoaștere).**



Copyright © 2025 CECCAR

Raționamentul profesional este necesar, în special :



Copyright © 2025 CECCAR

95

Partenerul misiunii

- Trebuie să aibă competențe adecvate în circumstanțele date unei astfel de misiunii și își asuma responsabilitatea cel puțin pentru următoarele:
 - Calitatea generală a fiecărei misiuni de revizuire în care acesta a fost desemnat;
 - Coordonarea, supravegherea, planificarea și desfășurarea misiunii de revizuire, în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
 - Caracterul adecvat al raportului practicianului, în circumstanțele date; și
 - Desfășurarea misiunii în conformitate cu politicile firmei de control al calității, inclusiv:
 - Să fie convins că au fost urmate procedurile adecvate de acceptare și continuare a relațiilor cu clientul și a misiunilor, că acele concluzii formulate au fost adecvate, inclusiv examinarea dacă există informații care l-ar fi făcut pe partenerul de misiune să concluzioneze lipsa integrității la nivelul conducerii;
 - Să fie convins că echipa misiunii, în mod colectiv, deține competențele și capacitățile adecvate, inclusiv competențe și tehnici de asigurare și expertiză în raportarea financiară, pentru a:
 - Efectua misiunea de revizuire în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
 - Permite emiterea unui raport care să fie adecvat circumstanțelor; și
 - Să își asume responsabilitatea că a fost păstrată documentația adecvată misiunii.

96

Etape ale misiunii

1. Acceptare (decizia ca practicianul poate desfasura activitatea si decizia de a accepta sau pastra 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 SI compilarea)

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



Copyright © 2025 CECCAR

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul



Copyright © 2025 CECCAR

Condițiile preliminare pentru acceptarea unei misiuni de revizuire

- Practicianul nu trebuie să accepte o misiune de revizuire dacă:
 - (a) Nu este convins că:
 - (i) Există un scop rațional al misiunii; sau
 - (ii) Că o misiune de revizuire ar fi adecvată circumstanțelor;
 - (b) Crede că cerințele etice relevante, inclusiv independența, nu vor fi respectate;
 - (c) Înțelegerea sa preliminară cu privire la circumstanțele misiunii indică faptul că informațiile necesare efectuării misiunii de revizuire pot să nu fie disponibile sau pot să nu fie de încredere;
 - (d) Are motive să se îndoiască de integritatea conducerii, astfel încât poate fi afectată desfășurarea corespunzătoare a revizuirii;
 - (e) Conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta impun o limitare a domeniului de aplicare a activității practicianului în ceea ce privește misiunea de revizuire planificată, astfel încât practicianul crede că limitarea îl va face să afirme imposibilitatea exprimării unei concluzii pe marginea situațiilor financiare.



Copyright © 2025 CECCAR

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul

- Înainte de a accepta o misiune de revizuire, practicianul trebuie:
 - (a) Să determine dacă acel cadru de raportare financiară aplicat în întocmirea situațiilor financiare este acceptabil, inclusiv, în cazul situațiilor financiare cu scop special, să obțină o înțelegere cu privire la scopul în care sunt întocmite situațiile financiare și la utilizatorii vizați;
 - (b) Să obțină acordul conducerii prin care aceasta își asumă și înțelege responsabilitățile:
 - (i) De întocmire a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv de prezentare fidelă a acestora;
 - (ii) Pentru acel control intern pe care conducerea îl determină necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare; și
 - (iii) De a îi furniza practicianului:
 - Acces la toate informațiile cu care conducerea este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte;
 - Informațiile suplimentare pe care practicianul le poate solicita conducerii în contextul revizuirii; și
 - Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității, de la care practicianul consideră că este necesar să obțină probe.



Copyright © 2025 CECCAR

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul

- Dacă nu este mulțumit de condițiile preliminare de acceptare a unei misiuni de revizuire, practicianul trebuie **să discute chestiunea cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta.**
- Dacă nu pot fi operate modificări pentru a satisface cerințele practicianului cu privire la acele chestiuni, practicianul **nu trebuie să accepte misiunea planificată, decât dacă legile sau reglementările îi impun acest lucru.**
- Pentru o misiune care nu se conformează cerințelor de revizuire a situațiilor financiare istorice, **practicianul nu trebuie să includă nicio referire în raportul său, conform căreia revizuirea a fost efectuată în conformitate cu cerințele standardelor de revizuire - ISRE.**



Copyright © 2025 CECCAR

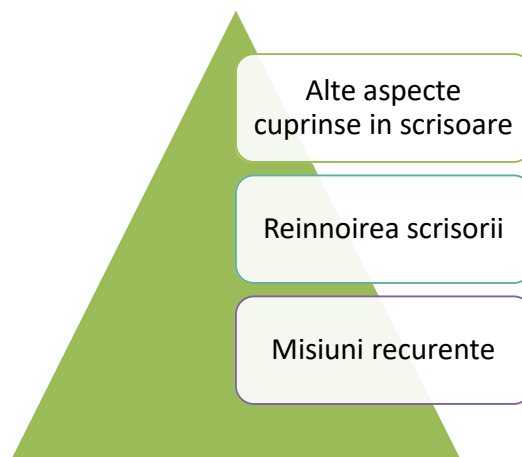
Scrisoarea de misiune (angajament)

- ✓ Utilizatorii vizați și distribuția vizată a situațiilor și orice restricții cu privire la utilizare și distribuție, după caz;
- ✓ Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil;
- ✓ Obiectivul și domeniul de aplicare al misiunii de revizuire;
- ✓ Responsabilitățile practicianului;
- ✓ Responsabilitățile conducerii, în cadrul acestei revizuirii;
- ✓ O declarație conform căreia misiunea nu este un audit și practicianul nu va exprima o opinie de audit asupra situațiilor financiare; și
- ✓ Referiri cu privire la forma și conținutul așteptat al raportului care urmează a fi emis de către practician și o declarație conform căreia pot exista circumstanțe în care raportul poate diferi de forma și conținutul așteptate.



Copyright © 2025 CECCAR

Acceptarea misiunii



Copyright © 2025 CECCAR

103

Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta

- Practicianul trebuie să comunice cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, în timp util pe parcursul misiunii de revizuire, 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.



Copyright © 2025 CECCAR

104

Desfășurarea misiunii



Copyright © 2025 CECCAR

105

1. Pragul de semnificație într-o revizuire a situațiilor financiare

- Practicianul trebuie să determine pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg, și să aplice acest prag de semnificație în conceperea de proceduri și în evaluarea rezultatelor obținute în urma acelor proceduri.
- Ulterior 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 o valoare inițială diferită.



Copyright © 2025 CECCAR

106

2. Înțelegerea entității și a particularităților acesteia de către practician

- Practicianul trebuie să înțeleagă entitatea, mediul său și cadrul de raportare financiară aplicabil pentru a identifica domeniile din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative. Înțelegerea sa furnizează o bază de concepere a procedurilor menite să abordeze acele domenii.



Copyright © 2025 CECCAR

107

Informatii relevante

- Sectorul de activitate și de reglementare relevante și alți factori externi, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil;
- Natura entității, incluzând:
 - Operațiunile sale;
 - Structura sa privind drepturile de proprietate și guvernanta;
 - Tipurile de investiții pe care entitatea le face și planifică să le facă;
 - Modul în care este structurată și finanțată entitatea; și
 - Obiectivele și strategiile entității;
- Sistemele contabile și înregistrările contabile ale entității; și
- Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate.



Copyright © 2025 CECCAR

108

Concret: Intelegerea si cunoasterea clientului

- Dimensiunea și complexitatea entității și a operațiunilor sale.
- Complexitatea cadrului de raportare financiară.
- Obligațiile sau cerințele de raportare financiară ale entității, dacă acestea sunt prevăzute de legi sau reglementări aplicabile, de prevederile unui contract sau altă formă de acord cu o parte terță, sau în contextul unor aranjamente voluntare de raportare financiară.
- Nivelul de dezvoltare al structurii de conducere și guvernanta a entității, cu privire la gestionarea și supravegherea înregistrărilor contabile și sistemelor de raportare financiară ale entității, care stau la baza întocmirii informațiilor financiare de către entitate.
- Nivelul de dezvoltare și complexitate al sistemelor financiar-contabile și de raportare ale entității și controalele aferente.
- Natura activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor entității.



Copyright © 2025 CECCAR

3. Conceperea și efectuarea procedurilor

- Pentru a obține probe suficiente și adecvate ca bază pentru o concluzie pe marginea situațiilor financiare ca întreg, **practicianul trebuie să conceapă și să efectueze interviuri și proceduri analitice:**
 - Care abordează toate elementele semnificative din situațiile financiare, inclusiv prezentările; și
 - Care se concentrează pe abordarea domeniilor din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative.



Copyright © 2025 CECCAR

Interviewari (1)

- Cum efectuează conducerea estimările contabile semnificative prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil;
- Identificarea părților afiliate, contextului și a tranzacțiilor cu părțile afiliate;
- Dacă există tranzacții, evenimente sau chestiuni semnificative, neobișnuite sau complexe care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv:
- Modificările semnificative în activitățile de afaceri sau comerciale ale entității;
- Modificările semnificative ale termenilor contractelor care afectează semnificativ situațiile financiare, inclusiv ale celor din contractele/ convențiile financiare /de îndatorare;
- Înregistrările semnificative în registre sau alte ajustări ale situațiilor financiare;
- Tranzacțiile semnificative raportate către finalul perioadei de raportare;
- Situația oricăror denaturări necorectate identificate în cadrul misiunilor anterioare; și
- Efectele sau implicațiile posibile ale tranzacțiilor sau relațiilor cu părțile afiliate;



Copyright © 2025 CECCAR

Interviewari (2)

- Existența oricăror cazuri reale, suspectate sau presupuse:
 - De fraudă sau acțiuni ilegale care afectează entitatea; și
 - De neconformitate cu prevederile legale și de reglementare care sunt în general recunoscute a avea un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și a prezentărilor din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor;
- Măsura în care conducerea a identificat și abordat evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului, care să necesite ajustarea sau prezentarea în situațiile financiare;
- Baza pentru evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea;
- Dacă există evenimente sau condiții care par să pună la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea;
- Angajamentele, obligațiile contractuale sau contingentele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările; și
- Tranzacțiile ne-monetare semnificative sau tranzacțiile fără contraprestație din perioada de raportare financiară respectivă.



Copyright © 2025 CECCAR

Proceduri analitice

- În conceperea procedurilor analitice, practicianul trebuie să examineze dacă datele din sistemul contabil al entității și înregistrările contabile sunt adecvate în contextul efectuării de proceduri analitice.



Copyright © 2025 CECCAR

113

4. Părțile afiliate

- Pe parcursul revizuirii, practicianul trebuie să rămână alert la situații sau informații care pot indica existența **relațiilor sau tranzacțiilor cu părți afiliate, pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat anterior desfasurarii misiunii.**
- Dacă practicianul identifică tranzacții semnificative în afara desfășurării normale a activității entității pe parcursul efectuării revizuirii, practicianul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la:
 - Natura acelor tranzacții;
 - Măsura în care părțile afiliate ar putea fi implicate; și
 - Motivația de afaceri (sau lipsa acesteia) aferentă acelor tranzacții.



Copyright © 2025 CECCAR

114

5. Frauda și neconformitatea cu legile sau reglementările

- **Dacă** există un indiciu cu privire la existența fraudei sau neconformității cu legile sau reglementările în cadrul entității, sau a unei fraude sau neconformități suspectate cu legile sau reglementările, practicianul trebuie:
 - (a) Să comunice aspectul către nivelul adecvat al conducerii superioare sau persoanelor responsabile cu guvernanta;
 - (b) Să solicite evaluarea conducerii cu privire la efectele, dacă există, asupra situațiilor financiare;
 - (c) Să examineze efectul evaluării conducerii, dacă există, cu privire la efectele fraudei sau neconformității cu legile sau reglementările comunicate practicianului asupra concluziei acestuia pe marginea situațiilor financiare și asupra raportului practicianului; și
 - (d) Să determine dacă există vreo responsabilitate de a raporta cazul sau suspiciunea de fraudă sau acte ilegale către o parte din afara entității.



Copyright © 2025 CECCAR

115

6. Principiul continuitatii activității

- Revizuirea include examinarea **capacității entității de a își continua activitatea**, fiind un aspect important în cadrul misunii.
- În examinarea evaluării conducerii cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea, practicianul trebuie să acopere aceeași perioadă care a fost luată ca referință de către conducere în efectuarea aprecierii sale, așa cum prevede cadrul de raportare financiară aplicabil, sau legile sau reglementările atunci când este specificată o perioadă mai îndelungată.
- Indicatorii utilizați: financiari, operationali, alte aspecte



Copyright © 2025 CECCAR

116

Principiul continuitatii activității

- Dacă, pe parcursul desfășurării revizuirii, practicianul ia cunoștință de evenimente sau condiții care pot pune serios la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea, practicianul trebuie:
 - (a) Să intervieveze conducerea cu privire la planurile de acțiuni viitoare care afectează capacitatea entității de a își continua activitatea, la fezabilitatea acelor planuri și dacă ea crede că rezultatele acelor planuri vor îmbunătăți situația referitoare la capacitatea entității de a își continua activitatea;
 - (b) Să evalueze rezultatele acelor interviuri, să examineze dacă răspunsurile conducerii furnizează o bază suficientă pentru a:
 - Continua să prezinte situațiile financiare pe baza principiului de continuitate a activității, atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil include ipoteza continuității activității entității; sau
 - Concluzioneze dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau induc altcumva în eroare referitor la capacitatea entității de a își continua activitatea; și
 - (c) Să examineze răspunsurile conducerii din perspectiva tuturor informațiilor relevante de care ia cunoștință practicianul, ca urmare a revizuirii.



Copyright © 2025 CECCAR

7. Utilizarea activității efectuate de alte părți și experti

- Dacă practicianul utilizează munca efectuată de un alt practician sau un alt expert pe parcursul desfășurării revizuirii, practicianul trebuie să parcurgă etapele adecvate pentru a fi convins că munca efectuată este adecvată scopului său și misiunii de revizuire.
- Auditorul trebuie să decida dacă rezultatele la care a ajuns expertul au fost corect luate în seama la elaborarea situațiilor financiare.
- Când auditorul nu-și modifică raportul, nu trebuie să facă mențiune la utilizarea lucrărilor expertului.



Copyright © 2025 CECCAR

Etape în utilizarea unui expert propriu

- Evaluarea dacă expertul 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.
- Înțelegerea domeniului de expertiză al expertului practicianului;
- Punerea de acord cu expertul privind natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului; și
- Evaluarea gradului de adecvare a activității practicianului în raport cu obiectivele practicianului.



Copyright © 2025 CECCAR

8. Evenimente ulterioare

- În situația în care practicianul ia cunoștință de evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului, care necesită ajustare sau prezentare în situațiile financiare, acesta trebuie să îi solicite conducerii să corecteze acele denaturări.
- În cazul în care conducerea nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care practicianul crede că acestea necesită corecții, în funcție de semnificația acestor denaturări => raportul se poate modifica.



Copyright © 2025 CECCAR

Evenimente ulterioare

- **Practicianul nu are nicio obligație să efectueze vreo procedură referitoare la situațiile financiare după data raportului sau.**
- Totuși, dacă, după data raportului practicianului dar înainte de data la care sunt emise situațiile financiare, un fapt devine cunoscut practicianului care, dacă ar fi fost cunoscut la data raportului, l-ar fi putut face pe acesta să își modifice raportul, practicianul trebuie:
 - Să discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz;
 - Să determine dacă situațiile financiare necesită corecții; și
 - Dacă da, să intervieveze cu privire la modul în care conducerea intenționează să abordeze aspectul în situațiile financiare.



Copyright © 2025 CECCAR

Evenimente ulterioare

- Dacă conducerea nu modifică situațiile financiare la cererea profesionistului contabil iar raportul acestuia a fost deja furnizat entității, acesta trebuie să notifice conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta să nu emită situațiile financiare către părți terțe, înainte ca modificările necesare să fie efectuate.
- Dacă, cu toate acestea, situațiile financiare sunt ulterior emise fără modificările necesare, practicianul trebuie să ia măsurile adecvate pentru a căuta să prevină considerarea raportului său drept fiabil.



Copyright © 2025 CECCAR

9. Declarații scrise

- Practicianul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze declarații scrise conform cărora conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile descrise în termenii conveniți ai misiunii. Se recomandă ca în cadrul declarației scrise să se includă elemente cum ar fi:
 - Faptul că membrii conducerii și-au îndeplinit responsabilitatea de întocmire a situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv acolo unde este relevant, de prezentare fidelă a acestora și că i-au furnizat practicianului toate informațiile relevante și acces la informații, așa cum s-a convenit în termenii misiunii; și
 - Toate tranzacțiile au fost consemnate și sunt reflectate în situațiile financiare.



Copyright © 2025 CECCAR

123

Declarații scrise

- **Obținerea de declarații scrise reprezintă o procedură importantă în derularea unei astfel de misiuni, care poate influența direct raportul final.**
- Practicianul trebuie să anunțe clientul despre imposibilitatea exprimării unei concluzii pe marginea situațiilor financiare sau să se retragă din misiune dacă retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile, dacă:
 - Practicianul concluzionează că există suficiente îndoieli cu privire la integritatea conducerii, astfel încât declarațiile scrise nu sunt fiabile; sau
 - Conducerea nu furnizează declarațiile scrise prevăzute.
- Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât se poate de apropiată de, dar fără să depășească, data raportului practicianului. Declarațiile scrise trebuie să reflecte toate situațiile financiare și perioada(ele) la care se face referire în raportul practicianului.



Copyright © 2025 CECCAR

124

Declarații scrise – ce contin ?

- Identitatea părților afiliate ale entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate, cu care conducerea este la curent;
- Faptele semnificative referitoare la orice fraude sau fraude suspectate cunoscute conducerii, care este posibil să fi afectat entitatea;
- Cazuri curente sau posibile de neconformitate cu legile și reglementările, ale căror efecte afectează situațiile financiare ale entității;
- Toate informațiile relevante pentru utilizarea ipotezei continuității activității în situațiile financiare;
- Că toate evenimentele care au loc ulterior datei situațiilor financiare și pentru care cadrul de raportare financiară aplicabil prevede ajustare sau prezentare, au fost ajustate sau prezentate;
- Angajamentele, obligațiile contractuale sau contingențele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările; și
- Tranzacțiile ne-monetare semnificative sau tranzacțiile fără contraprestație ale entității din perioada de raportare financiară respectivă.



Copyright © 2025 CECCAR

Declarații scrise

- În cazul în care conducerea nu furnizează una sau mai multe dintre declarațiile scrise avute în vedere, practicianul poate să întreprindă o serie de proceduri suplimentare:
 - Sa discute aspectul cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz;
 - Sa evalueze din nou integritatea conducerii și efectul pe care aceasta îl poate avea asupra fiabilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor, în general; și
 - Sa ia măsurile adecvate, inclusiv să determine efectul posibil asupra concluziei din raportul practicianului, în conformitate cu cerințele unei astfel de misiuni.



Copyright © 2025 CECCAR

10. Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate

- Practicianul trebuie să evalueze dacă au fost obținute probe suficiente și 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 forma o concluzie asupra situațiilor financiare.
- Dacă practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a forma o concluzie, acesta trebuie să discute cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, efectele acestor limitări asupra ariei revizuirii.



Copyright © 2025 CECCAR

11. Formarea concluziei practicianului pe marginea situațiilor financiare

- În formarea unei concluzii pe marginea situațiilor financiare, practicianul trebuie să:
 - Evalueze dacă situațiile financiare fac trimitere sau descriu, în mod adecvat, cadrul de raportare financiară aplicabil;
 - Examineze dacă, în contextul cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil și al rezultatelor procedurilor efectuate:
 - Terminologia utilizată în situațiile financiare este adecvată;
 - Situațiile financiare prezintă adecvat politicile contabile semnificative selectate și aplicate;
 - Politicile contabile selectate și aplicate sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil și sunt adecvate;
 - Estimările contabile efectuate de conducere par rezonabile;
 - Informațiile prezentate în situațiile financiare par relevante, fiabile, comparabile și inteligibile; și
 - Situațiile financiare furnizează o prezentare adecvată care le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă efectele tranzacțiilor și evenimentelor semnificative din informațiile cuprinse în situațiile financiare.



Copyright © 2025 CECCAR

Formarea concluziei practicianului pe marginea situațiilor financiare

- În plus, trebuie să examineze și posibilul impact al:
 - Denaturărilor necorectate identificate pe parcursul revizuirii și în cadrul revizuirii din anul anterior a situațiilor financiare ale entității asupra situațiilor financiare ca întreg; și
 - Aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv al indicatorilor unui posibil subiectivism în raționamentele conducerii.
- Dacă situațiile financiare sunt întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă, practicianului trebuie să evalueze:
 - Prezentarea generală, structura și conținutul situațiilor financiare, în conformitate cu cadrul aplicabil; și
 - Măsura în care situațiile financiare, inclusiv notele aferente, par să reprezinte tranzacțiile și evenimentele în cauză astfel încât să realizeze o prezentare fidelă sau să ofere o imagine corectă și fidelă, după caz, în contextul situațiilor financiare ca întreg.



Copyright © 2025 CECCAR

Forma și tipurile de concluzii

- Concluzia practicianului pe marginea situațiilor financiare, fie că este nemodificată sau modificată, trebuie să fie exprimată în forma adecvată contextului cadrului de raportare financiară, aplicat în situațiile financiare.



Copyright © 2025 CECCAR

Concluzia nemodificată

- Practicianul exprima o concluzie nemodificată în raportul său când a obținut asigurarea limitată care îi permite să concluzioneze că nu a luat cunoștință de nimic care să îl facă să creadă că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil.
- Concluzia nemodificată se poate exprima așa:
 - (a) „Pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă); sau
 - (b) „Pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).



Copyright © 2025 CECCAR

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 concluzia



Copyright © 2025 CECCAR

Concluzia modificată

- Practicianul exprima o concluzie modificată în raportul său când:
 - Determină, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ; sau
 - Nu poate obține probe suficiente și adecvate în relație cu unul sau mai multe elemente din situațiile financiare, care sunt semnificative în relație cu situațiile financiare ca întreg.
- Când practicianul modifică concluzia exprimată asupra situațiilor financiare, practicianul trebuie:
 - Să folosească titlul „Concluzie cu rezerve,” „Concluzie contrară” sau „Imposibilitatea exprimării unei concluzii,” după caz, pentru paragraful referitor la concluzie din raportul practicianului; și
 - Să furnizeze o descriere a aspectului care determină modificarea, utilizând un titlu corespunzător (de exemplu, „Baza pentru concluzia cu rezerve,” „Baza pentru concluzia contrară” sau „Baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii,” după caz), într-un paragraf separat din raportul practicianului imediat înainte de paragraful referitor la concluzie (denumit și paragraful aferent bazei pentru concluzie).



Copyright © 2025 CECCAR

Concluzia modificată

- Dacă practicianul determină că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ, acesta trebuie să exprime:
 - O concluzie cu rezerve, când practicianul concluzionează că efectele aspectului care determină modificarea sunt semnificative, dar nu grave pentru situațiile financiare; sau
 - O concluzie contrară, când efectele aspectului care determină modificarea sunt atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare.



Copyright © 2025 CECCAR

Concluzie cu rezerve /modificata

- În paragraful aferent bazei pentru concluzie, în relație cu denaturările semnificative care determină fie o concluzie modificata, practicianul trebuie:
 - Să descrie și să cuantifice efectele financiare ale denaturării dacă denaturarea semnificativă se referă la valori specifice din situațiile financiare (inclusiv prezentări cantitative), cu excepția cazului în care acest lucru nu este posibil, caz în care practicianul trebuie să precizeze acest lucru;
 - Să explice modul în care prezentările sunt denaturate, dacă denaturarea semnificativă se referă la prezentări narative; sau
 - Să descrie natura informațiilor omise, dacă denaturarea semnificativă se referă la ne-prezentarea informațiilor care trebuiau prezentate. Cu excepția cazului în care i se interzice prin legi sau reglementări, practicianul trebuie să includă prezentările omise, când acest lucru este posibil.



Copyright © 2025 CECCAR

Concluzie cu rezerve

- Când practicianul exprimă o concluzie cu rezerve asupra situațiilor financiare din cauza unei denaturări semnificative, acesta trebuie, dacă nu i se solicită altfel prin legi sau reglementări, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:
 - „Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă); sau
 - „Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).



Copyright © 2025 CECCAR

Concluzia contrară

- Când practicianul exprimă o concluzie contrară asupra situațiilor financiare trebuie să utilizeze una dintre următoarele exprimări:
 - „Pe baza revizurii noastre, din cauza importanței aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia contrară, situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă); sau
 - „Pe baza revizurii noastre, din cauza importanței aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia contrară, situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).



Copyright © 2025 CECCAR

137

Concluzia în situația în care este imposibilă obținerea de probe suficiente și adecvate

- Când practicianul nu își poate forma o concluzie asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității obținerii de probe suficiente și adecvate, acesta trebuie:
 - Să exprime o concluzie cu rezerve, dacă determină că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, ar putea fi semnificative, dar nu grave; sau
 - Să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii, dacă determină că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, ar putea fi atât semnificative, cât și grave.



Copyright © 2025 CECCAR

138

Retragerea din misiune

- Practicianul trebuie să se retragă din misiune dacă următoarele condiții sunt prezente:
 - Din cauza unei limitări a ariei revizuirii impusă de către conducere după ce practicianul a acceptat misiunea, acesta nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a-și forma o concluzie asupra situațiilor financiare;
 - Practicianul a determinat că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare sunt semnificative și grave; și
 - Retragerea este permisă prin legile sau reglementările aplicabile.



Copyright © 2025 CECCAR

Forma raportului cu imposibilitatea exprimării unei concluzii

- Când nu poate exprima o concluzie asupra situațiilor financiare, practicianul trebuie să declare în paragraful referitor la concluzie că:
 - Din cauza importanței aspectelor descrise în paragraful Baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii, nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a-și forma o concluzie asupra situațiilor financiare; și
 - În consecință, nu exprimă o concluzie asupra situațiilor financiare.
- În paragraful Baza pentru concluzie, în relație fie cu concluzia cu rezerve din cauza imposibilității obținerii de probe suficiente și adecvate sau când nu poate exprima o concluzie, acesta trebuie să includă motivul(ele) pentru imposibilitatea obținerii de probe suficiente și adecvate.



Copyright © 2025 CECCAR

Forma concluziei cu rezerve

- Când practicianul exprimă o concluzie cu rezerve asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității obținerii de probe suficiente și adecvate, acesta trebuie să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:
 - (a) „Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă); sau
 - (b) „Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).



Copyright © 2025 CECCAR

Raportul practicianului

- Vezi conținutul [aici](#)



Copyright © 2025 CECCAR

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,



Copyright © 2025 CECCAR

Paragrafele de evidențiere a unor aspecte

- Dacă practicianul considera necesară atragerea atenției utilizatorilor asupra unui aspect prezentat în situațiile financiare care, potrivit raționamentului său, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, raportul va include un *Paragraf de evidențiere a unor aspecte*, cu condiția ca practicianul să fi obținut probe suficiente și adecvate pentru a concluziona că acel aspect nu va fi denaturat semnificativ în situațiile financiare. **Acest paragraf trebuie să se refere doar la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare.**
- Paragraful de evidențiere a unor aspecte se include imediat după paragraful care conține concluzia asupra situațiilor financiare, cu titlul de „Evidențiere a unor aspecte” sau sub un alt titlu adecvat.
- Raportul practicianului asupra situațiilor financiare cu scop special trebuie să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte care atenționează utilizatorii raportului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, ar putea să nu fie adecvate în alt scop.



Copyright © 2025 CECCAR

Documentația unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare

- Întocmirea documentației referitoare la revizuire furnizează probe conform cărora revizuirea a fost efectuată în conformitate ISRE 2400 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 cerințele 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.



Copyright © 2025 CECCAR

Documentația unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare

- În documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate, prevăzute de cerințele unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare, 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 revizurii.
 - Totodată practicianul trebuie să documenteze discuțiile cu conducerea, cu persoanele responsabile cu guvernarea și cu alte persoane, după cum este relevant pentru desfășurarea revizurii, referitoare la aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii, inclusiv natura acestor aspecte.



Copyright © 2025 CECCAR

EXEMPLU

Click [aici](#)

Click [aici](#)



Copyright © 2025 CECCAR

147

ÎNTREBĂRI ȘI RĂSPUNSURI



??

MULȚUMESC DE ATENȚIE!



148