Formă finală a standardului

Standardul Internaţional de Audit 240

(Revizuit)

Responsabilităţile auditorului privind frauda într-un audit al situaţiilor financiare

Inclusiv Amendamentele de conformitate şi de concordanţă aduse altor standarde internaţionale IAASB

IULIE 2025

IAASB™
International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

Drepturi de autor © Iulie 2025 ale IFAC. Toate drepturile rezervate.

Această publicaţie poate fi descărcată pentru uz personal, necomercial sau poate fi achiziţionată de pe site-ul Consiliului pentru Standarde Internaţionale de Audit şi Asigurare® (IASB®): www.iaasb.org. Este necesară permisiunea scrisă din partea IFAC pentru reproducerea, traducerea, stocarea, transmiterea, sau pentru utilizarea, în scopuri similare, a acestui document, cu excepţia situaţiei în care documentul este utilizat exclusiv în scop personal, necomercial. Structurile și procesele care susțin operațiunile IASB sunt facilitate de Fundația Internațională pentru Etică și Audit™ (IFEA™).

Pentru informaţii privind drepturile de autor, mărcile comerciale şi permisiuni, vă rugăm să accesaţi Permissions sau să contactaţi Permissions@ifac.org.

Despre IAASB

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

Obiectivul IAASB este de a servi interesul public prin elaborarea unor standarde de înaltă calitate de audit, asigurare şi alte standard conexe şi prin facilitarea convergenţei standardelor internaţionale şi naţionale de audit şi asigurare, contribuind la îmbunătățirea calității și consecvenței practicii din întreaga lume și la întărirea încrederii publice în profesia globală de audit și asigurare.

IAASB elaborează standarde de audit și asigurare și îndrumări, printr-un proces comun de normalizare, cu implicarea Consiliului de Supraveghere a Interesului Public (PIOB), care supraveghează activitățile IAASB, și a Grupului de Asistență Consultativă al IAASB, care oferă contribuții din perspectiva interesului public în procesul de elaborare a standardelor și îndrumărilor.

CUPRINS

	Pagina
ISA 240 (Revizuit), Responsabilităţile auditorului privind frauda într-un audit al situaţiilor financiare	2
Amendamente de conformitate și de concordanță la alte standarde internaţionale IAASB	66

STANDARDUL INTERNAŢIONAL DE AUDIT 240 (REVIZUIT)

RESPONSABILITĂŢILE AUDITORULUI PRIVIND FRAUDA ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAŢIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2026 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punctul
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Responsabilităţile auditorului, conducerii şi a persoanelor responsabile cu guvernanţa	2–3
Concepte cheie din prezentul ISA	4–14
Relaţia cu alte ISA-uri	15
Data intrării în vigoare	16
Obiective	17
Definiţii	18
Cerinţe	
Scepticismul profesional	19–22
Resursele misiunii	23
Efectuarea misiunii	24
Caracterul continuu al comunicării cu conducerea şi cu persoanele responsabile cu guvernanţa	25
Proceduri de evaluare a riscului şi activităţi conexe	26–30
Obţinerea unei înţelegeri a entităţii şi a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil şi a sistemului de control intern al entităţii	31–37
Evaluarea factorilor de risc de fraudă	38
Identificarea şi evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă	39–41
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă	42–53
Evaluarea generală bazată pe procedurile de audit efectuate	54
Fraudă sau suspiciuni de fraudă	55–58
Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor	59
Raportul auditorului	60–62
Declaraţii scrise	63
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanța	64–66
Raportarea fraudei către o autoritate competentă din afara entităţii	67
Documentarea	68
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Responsabilităţile auditorului, conducerii şi a persoanelor responsabile cu guvernanţa	A1
Concepte cheie din prezentul ISA	A2–A17
Relaţia cu alte ISA-uri	A18

Definiţii A19–A26
Scepticismul profesional A27–A37
Resursele misiunii A38–A42
Efectuarea misiunii A43
Caracterul continuu al comunicării cu conducerea şi cu persoanele responsabile cu guvernanţa A44–A48
Proceduri de evaluare a riscului şi activităţi conexe A49–A60
Obţinerea unei înţelegeri a entităţii şi a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil şi a sistemului de control intern al entităţii A61–A109
Evaluarea factorilor de risc de fraudă A110–A112
Identificarea şi evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă A113–A125
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă A126–A155
Fraudă sau suspiciuni de fraudă A156–A172
Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor A173–A176
Raportul auditorului A177–A192
Declaraţii scrise A193–A194
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanța A195–A200
Raportarea fraudei către o autoritate competentă din afara entităţii A201–A205
Documentarea A206
Anexa 1: Exemple de factori de risc de fraudă
Anexa 2: Exemple de proceduri de audit posibile pentru abordarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă
Anexa 3: Exemple de circumstanţe care pot indica o fraudă sau o suspiciune de fraudă
Anexa 4: Considerente suplimentare care pot informa auditorul la selectarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări pentru testare
Anexa 5: Alte ISA-uri care abordează subiecte specifice referitoare la fraudă sau suspiciunea de fraudă

Standardul Internaţional de Audit (ISA) 240 (Revizuit), *Responsabilităţile auditorului privind frauda într-un audit al situaţiilor financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.*

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare, precum și implicațiile acestora asupra raportului auditorului. Cerințele și îndrumările din prezentul ISA fac trimitere la, sau extind aplicarea altor ISA-uri relevante, în special ISA 200,[1] ISA 220 (Revizuit),[2] ISA 315 (Revizuit 2019),[3] ISA 330,[4] și ISA 701.[5] În consecință, prezentul ISA este conceput pentru a fi aplicat împreună cu celelalte ISA-uri relevante.

Responsabilităţile auditorului, conducerii şi ale persoanelor responsabile cu guvernanţa

Responsabilitățile auditorului

2. Responsabilitățile auditorului privind frauda atunci când efectuează un audit în conformitate cu prezentul ISA și cu celelalte ISA-uri relevante sunt de a: (A se vedea punctul A1)

   (a) Planifica și efectua auditul pentru a obține o asigurare rezonabilă că situațiile financiare, în ansamblul lor, nu conțin denaturări semnificative cauzate de fraudă. Aceste responsabilități includ identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și proiectarea și implementarea unor răspunsuri adecvate pentru a trata aceste riscuri evaluate.

   (b) Comunica și raporta aspectele legate de fraudă.

Responsabilitățile conducerii şi ale persoanelor responsabile cu guvernanța

3. Responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudei revine atât conducerii, cât și persoanelor responsabile cu guvernanța entității. Este important ca membrii conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanța, să pună un accent puternic pe prevenirea fraudei, ceea ce poate reduce oportunitățile de apariție a fraudei, precum și pe descurajarea fraudei, ceea ce ar putea convinge persoanele să nu comită fraude, având în vedere probabilitatea de detectare și sancționare. Aceasta implică un angajament față de crearea și menținerea unei culturi a onestității și comportamentului etic, care poate fi consolidată printr-o supraveghere activă din partea persoanelor responsabile cu guvernanța. Supravegherea efectuată de către persoanele responsabile cu guvernanța include luarea în considerare a posibilității eludării a controalelor sau de apariție a altor influențe necorespunzătoare asupra procesului de raportare financiară, cum ar fi eforturile conducerii de a manipula câștigurile pentru a influența percepțiile utilizatorilor situațiilor financiare cu privire la performanța entității.

Concepte cheie din prezentul ISA

Caracteristicile fraudei

4. Denaturările din situațiile financiare pot rezulta fie din fraudă, fie din eroare. Factorul distinctiv dintre fraudă și eroare constă în caracterul intenționat sau neintenționat al acțiunii care stă la baza denaturării situațiilor financiare.

5. Două tipuri de denaturări intenționate sunt relevante pentru auditor: denaturările rezultate din raportarea financiară frauduloasă și denaturările rezultate din deturnarea activelor. (A se vedea punctele A2–A6)

Frauda sau suspiciunea de fraudă

6. Deși frauda reprezintă un concept juridic amplu, în scopul ISA-urilor, auditorul este preocupat de denaturările semnificative ale situațiilor financiare cauzate de fraudă. Deși auditorul poate identifica sau suspecta existența unei fraude, astfel cum este definită de prezentul ISA, acesta nu stabilește dacă, din punct de vedere juridic, a avut loc o fraudă.

7. Auditorul poate identifica frauda sau suspiciunea de fraudă în cursul efectuării procedurilor de audit în conformitate cu prezentul ISA și cu alte ISA-uri. Suspiciunea de fraudă include acuzațiile de fraudă care ajung la cunoștința auditorului pe parcursul auditului. (A se vedea punctele A7–A10 și A28)

8. Determinarea de către auditor a caracterului semnificativ al unei fraude sau al unei suspiciuni de fraudă asupra situațiilor financiare presupune exercitarea raționamentului profesional. În cazul denaturărilor identificate ca fiind cauzate de fraudă, aceasta include luarea în considerare a naturii circumstanțelor care au condus la fraudă. Raționamentele privind semnificația implică atât considerente calitative, cât și cantitative. (A se vedea punctul A11)

---

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

2 ISA 220 (Revizuit), *Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare*

3 ISA 315 (Revizuit 2019), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

4 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*

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

Limitări inerente

9. Deși riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă rezultată din fraudă este mai ridicat decât riscul de a nu detecta o denaturare rezultată din eroare, acest lucru nu diminuează responsabilitatea auditorului de a planifica și efectua auditul pentru a obține o asigurare rezonabilă că situațiile financiare, în ansamblul lor, nu conțin denaturări semnificative cauzate de fraudă. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat, dar nu absolut, de asigurare.[6]

10. Având în vedere importanța limitărilor inerente ale unui audit în ceea ce privește frauda, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat corespunzător, în conformitate cu ISA-urile.[7] Cu toate acestea, limitările inerente ale unui audit nu constituie o justificare pentru ca auditorul să se mulțumească cu probe de audit mai puțin decât convingătoare.[8] (A se vedea punctul A12)

11. În plus, riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă rezultată dintr-o fraudă comisă de conducere este mai ridicat decât în cazul fraudelor comise de angajați, deoarece conducerea se află adesea într-o poziție care îi permite să manipuleze direct sau indirect înregistrările contabile, să prezinte informații financiare frauduloase sau să eludeze controalele concepute pentru a preveni fraude similare comise de alți angajați.

Scepticism profesional şi raţionament profesional

12. În conformitate cu ISA 200,[9] auditorul are obligația de a planifica și efectua auditul cu scepticism profesional și de a exercita raționamentul profesional. Prezentul ISA impune auditorului să rămână vigilent la posibilitatea ca alte proceduri de audit efectuate să aducă la cunoștința auditorului informații referitoare la fraudă sau suspiciune de fraudă. În consecință, este important ca auditorul să mențină scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, luând în considerare posibilitatea eludării controalelor de către conducere și recunoscând faptul că procedurile de audit eficiente pentru detectarea erorilor pot să nu fie eficiente pentru detectarea fraudei.

13. Raționamentul profesional este exercitat în adoptarea unor decizii informate cu privire la acțiunile care sunt adecvate în circumstanțele date, inclusiv atunci când auditorul identifică o fraudă sau o suspiciune de fraudă. Scepticismul profesional sprijină calitatea raționamentelor formulate de echipa misiunii și, prin intermediul acestor raționamente, sprijină eficacitatea generală a echipei misiunii în atingerea calității la nivelul misiunii. (A se vedea punctele A13–A14)

Nerespectarea legilor şi a reglementărilor

14. În sensul prezentului ISA și al altor ISA-uri relevante, frauda constituie, de regulă, o formă de nerespectare a legilor și a reglementărilor. În consecință, în cazul în care auditorul identifică o fraudă sau o suspiciune de fraudă, auditorul are, de asemenea, responsabilități în conformitate cu ISA 250 (Revizuit).[10] (A se vedea punctele A15–A17)

Relaţia cu alte ISA-uri

15. Anumite ISA-uri care tratează subiecte specifice conțin, de asemenea, cerințe și îndrumări aplicabile activității auditorului privind identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, precum și răspunsurile pentru tratarea unor astfel de riscuri evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. În aceste situații, celelalte ISA-uri detaliază modul în care se aplică prezentul ISA. (A se vedea punctul A18)

Data intrării în vigoare

16. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioade care încep la 15 decembrie 2026, sau ulterior acestei date.

Obiective

17. Obiectivele auditorului sunt:

    (a) să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare cauzate de fraudă;

    (b) să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, prin proiectarea și implementarea unor răspunsuri adecvate;

    (c) să răspundă adecvat la fraudă sau la suspiciunea de fraudă identificate în cursul auditului; şi

    (d) să raporteze în conformitate cu prezentul ISA.

6 ISA 200, punctul 5

7 ISA 200, punctele A56–A57

8 ISA 200, punctul A57

9 ISA 200, punctele 15–16

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

Definiţii

18. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

    (a) Fraudă – un act intenționat comis de una sau mai multe persoane din conducere, din rândul persoanelor responsabile cu guvernanța, angajaților sau unor terți, care implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj nedrept sau ilegal. (A se vedea punctele A19–A23)

    (b) Factori de risc de fraudă – Evenimente sau condiții care indică existența unui stimulent sau a unei presiuni pentru comiterea unei fraude, care oferă o oportunitate de a comite o fraudă sau care reflectă o atitudine ori o raționalizare ce justifică acțiunea frauduloasă. (A se vedea punctele A24–A26)

Cerinţe

Scepticism profesional

19. În aplicarea ISA 200,[11] auditorul trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, recunoscând posibilitatea existenței unei denaturări semnificative cauzate de fraudă. (A se vedea punctul A27)

20. Auditorul trebuie să rămână vigilent pe tot parcursul auditului în ceea ce privește informațiile care indică faptul că unul sau mai mulți factori de risc de fraudă sunt prezenți, precum și circumstanțele care pot indica existența unei fraude sau a unei suspiciuni de fraudă. (A se vedea punctele A28–A32)

21. În situațiile în care răspunsurile la intervievările conducerii, persoanelor responsabile cu guvernanța, persoanelor din cadrul funcției de audit intern sau a altor persoane din cadrul entității sunt inconsecvente, auditorul trebuie să investigheze aceste inconsecvențe. (A se vedea punctul A33)

22. În cazul în care condițiile identificate pe parcursul auditului determină auditorul să considere că o înregistrare sau un document ar putea să nu fie autentic sau că termenii unui document au fost modificați dar acest lucru nu a fost comunicat auditorului, acesta trebuie să efectueze investigații suplimentare. (A se vedea punctele A34–A37)

Resursele misiunii

23. În aplicarea ISA 220 (Revizuit),[12] partenerul misiunii trebuie să se asigure că membrii echipei misiunii, în mod colectiv, dețin competențele și capacitățile adecvate, inclusiv timp suficient și abilitățile și cunoștințele specializate corespunzătoare, pentru a efectua proceduri de evaluare a riscului, a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, a proiecta și efectua proceduri de audit suplimentare ca răspuns la aceste riscuri sau a evalua probele de audit obținute. (A se vedea punctele A38–A42)

Efectuarea misiunii

24. În aplicarea ISA 220 (Revizuit),[13] Partenerul misiunii trebuie să determine că natura, plasarea în timp și amploarea îndrumării, supravegherii și revizuirii sunt adecvate naturii și circumstanțelor misiunii de audit, luând în considerare aspectele identificate pe parcursul misiunii de audit, inclusiv: (A se vedea punctul A43)

    (a) Factorii de risc de fraudă;

    (b) Frauda sau suspiciunea de fraudă; şi

    (c) Deficiențe ale controlului intern aferente prevenirii sau detectării fraudei.

Caracterul continuu al comunicării cu conducerea şi cu persoanele responsabile cu guvernanţa

25. Auditorul trebuie să comunice conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanța aspectele legate de fraudă, la momente adecvate, pe tot parcursul misiunii de audit. (A se vedea punctele A44–A48)

Proceduri de evaluarea a riscului şi activităţi conexe

26. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[14] auditorul trebuie să efectueze procedurile prevăzute la punctele 27–38. În acest sens, auditorul trebuie să ia în considerare dacă sunt prezenți unul sau mai mulți factori de risc de fraudă. (A se vedea punctul A49)

Informaţii din alte surse

11 ISA 200, punctul 15

12 ISA 220 (Revizuit), punctele 25–28

13 ISA 220 (Revizuit), punctul 30(b)

14 ISA 315 (Revizuit 2019), punctele 13–27

27. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[15] auditorul trebuie să ia în considerare dacă informațiile din alte surse, obținute de auditor, indică faptul că sunt prezenți unul sau mai mulți factori de risc de fraudă. (A se vedea punctele A50–A51)

Revizuirea retrospectivă a rezultatului estimărilor contabile anterioare

28. În aplicarea ISA 540 (Revizuit),[16] auditorul trebuie să efectueze o revizuire retrospectivă a raționamentelor și ipotezelor conducerii aferente rezultatului estimărilor contabile anterioare sau, după caz, a reevaluărilor ulterioare ale acestora, pentru a sprijini identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în perioada curentă. În acest sens, auditorul trebuie să ia în considerare caracteristicile estimărilor contabile în determinarea naturii și amplorii acestei revizuiri. (A se vedea punctul A52)

Discuții în cadrul echipei misiunii

29. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[17] atunci când are loc discuția în cadrul echipei misiunii, partenerul misiunii și ceilalți membri-cheie ai echipei misiunii trebuie să acorde o atenție deosebită modului și domeniilor în care situațiile financiare ale entității pot fi susceptibile la denaturare semnificativă cauzată de fraudă, inclusiv modului în care frauda ar putea avea loc. În acest sens, discuția în cadrul echipei misiunii trebuie să includă: (A se vedea punctele A43, A53–A54 și A59)

    (a) Un schimb de idei privind:

        (i) Cultura entității, angajamentul conducerii față de integritate și valori etice, precum și supravegherea aferentă exercitată de persoanele responsabile cu guvernanța; (A se vedea punctul A55)

        (ii) Factorii de risc de fraudă, inclusiv: (A se vedea punctele A56–A57)

            a. Stimulentele sau presiunile exercitate asupra conducerii, persoanelor responsabile cu guvernanța sau angajaților pentru comiterea unei fraude;

            b. Modul în care una sau mai multe persoane din rândul conducerii, al persoanelor responsabile cu guvernanța sau al angajaților ar putea săvârși și ascunde o raportare financiară frauduloasă; și

            c. Modul în care activele entității ar putea fi deturnate de către conducere, persoanele responsabile cu guvernanța, angajați sau terți.

        (iii) Tipurile de venituri, tranzacții generatoare de venituri sau aserțiuni relevante care pot da naștere riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în recunoașterea veniturilor; și

        (iv) Modul în care conducerea ar putea fi capabilă să eludeze controalele. (A se vedea punctul A58)

    (b) Analizarea oricărei fraude sau a oricărei suspiciuni de fraudă care ar putea avea un impact asupra strategiei generale de audit și asupra planului de audit, inclusiv a fraudei care a avut loc la nivelul entității în exercițiul curent sau în exercițiile anterioare.

Proceduri analitice efectuate și relații neobișnuite sau neașteptate identificate

30. Auditorul trebuie să determine dacă relațiile neobișnuite sau neașteptate care au fost identificate în efectuarea procedurilor analitice, inclusiv cele aferente conturilor de venituri, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctul A60)

Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității

Înțelegerea entității și a mediului său, precum și a cadrului de raportare financiară aplicabil

31. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[18] pe baza înțelegerii de către auditor a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a politicilor contabile ale entității, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a aspectelor care pot conduce la o susceptibilitate sporită la denaturare ca urmare a subiectivismului conducerii sau a altor factori de risc de fraudă. (A se vedea punctele A61–A70)

Înțelegerea componentelor sistemului de control intern al entității

Mediul de control

32. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[19] auditorul trebuie să:

15 ISA 315 (Revizuit 2019), punctele 15–16

16 ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*, punctul 14

17 ISA 315 (Revizuit 2019), punctele 17 și A42–A43

18 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 19

19 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 21

(a) Obține o înțelegere a:

(i) Modului în care sunt exercitate responsabilitățile de supraveghere ale conducerii, cum ar fi cultura entității și angajamentul conducerii față de integritate și valori etice, inclusiv modul în care conducerea comunică angajaților săi punctele de vedere privind practicile de afaceri și comportamentul etic în ceea ce privește prevenirea și detectarea fraudei. (A se vedea punctele A71–A72)

(ii) Programul entității de avertizare privind frauda (sau un alt program de raportare a fraudei), dacă entitatea dispune de un astfel de program, inclusiv modul în care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanța tratează acuzațiile de fraudă formulate prin intermediul acestui program. (A se vedea punctele A73–A75)

(iii) Modul în care persoanele responsabile cu guvernanța exercită supravegherea asupra proceselor conducerii de identificare și de răspuns la riscurile de fraudă, precum și asupra controalelor pe care conducerea le-a instituit pentru a trata aceste riscuri. (A se vedea punctele A76–A79)

(b) Efectueze intervievări ale conducerii cu privire la comunicările acestora cu persoanele responsabile cu guvernanța referitoare la procesele sale de identificare și de răspuns la riscurile de fraudă din cadrul entității.

(c) Efectueze intervievări ale persoanelor responsabile cu guvernanța pentru a afla: (A se vedea punctele A80–A82)

(i) dacă au cunoștință de existența vreunei fraude sau a vreunei suspiciuni de fraudă, inclusiv acuzații de fraudă, inclusiv cele primite prin intermediul sesizărilor sau al plângerilor, care afectează entitatea și, în caz afirmativ, modul în care au răspuns unor astfel de aspecte;

(ii) opiniile lor despre situația și modalitatea în care situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ ca urmare a fraudei, inclusiv opiniile lor referitoare la posibile domenii susceptibile la denaturare ca urmare a subiectivismului conducerii sau a fraudei comise de conducere; și

(iii) dacă au cunoștință de existența unor deficiențe în sistemul de control intern aferente prevenirii și detectării fraudei, precum și de eforturile de remediere întreprinse pentru a trata astfel de deficiențe.

Procesul de evaluare a riscurilor al entității

33. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[20] auditorul trebuie să:

(a) obțină o înțelegere a modului în care procesul de evaluare a riscurilor al entității: (A se vedea punctele A83–A91, A107)

(i) identifică riscurile de fraudă aferente deturnării activelor și raportării financiare frauduloase, inclusiv orice clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații pentru care există riscuri de fraudă;

(ii) evaluează semnificația riscurilor de fraudă identificate, inclusiv probabilitatea producerii acestora; și

(iii) tratează riscurile de fraudă evaluate.

(b) efectueze intervievări ale conducerii și ale altor persoane corespunzătoare din cadrul entității pentru a afla: (A se vedea punctele A92–A95)

(i) dacă au cunoștință de existența vreunei fraude sau a vreunei suspiciuni de fraudă, inclusiv acuzații de fraudă, care afectează entitatea; și

(ii) opiniile lor despre situația și modalitatea în care situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.

Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

34. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[21] auditorul trebuie să:

(a) Obțină o înțelegere a:

(i) aspectelor procesului entității de monitorizare a sistemului de control intern care vizează evaluările continue și separate pentru monitorizarea eficacității controalelor destinate prevenirii sau detectării fraudei, precum și identificarea și remedierea deficiențelor aferente ale controlului identificate; și (A se vedea punctul A96)

(ii) în cazul în care entitatea dispune de o funcție de audit intern, a obiectivelor funcției de audit intern în ceea ce privește monitorizarea controalelor aferente riscurilor de fraudă.

20 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 22

21 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 24

(b) Efectueze intervievări ale persoanelor corespunzătoare din cadrul funcției de audit intern, în cazul în care entitatea dispune de o funcție de audit intern, pentru a afla dacă: (A se vedea punctele A97–A98)

(i) au efectuat, în cursul perioadei, proceduri referitoare la monitorizarea controalelor aferente riscurilor de fraudă;

(ii) au cunoștință de existența vreunei fraude sau a vreunei suspiciuni de fraudă, inclusiv acuzații de fraudă, care afectează entitatea, precum și pentru a obține opiniile acestora cu privire la riscurile de fraudă; și

(iii) sunt la curent cu existența unor deficiențe în sistemul de control intern aferente prevenirii și detectării fraudei.

Sistemul de informații și comunicarea

35. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[22] înțelegerea de către auditor a sistemului informațional și a comunicării entității relevante pentru întocmirea situațiilor financiare trebuie să includă înțelegerea modului în care înregistrările în jurnale și alte ajustări sunt inițiate, procesate, înregistrate și, după caz, corectate. (A se vedea punctele A99–A101)

Activităţi de control

36. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[23] înțelegerea de către auditor a activităților de control ale entității trebuie să includă identificarea controalelor care tratează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor, inclusiv controalele asupra înregistrărilor în jurnale și a altor ajustări, concepute pentru a preveni sau detecta frauda. (A se vedea punctele A102–A107)

Deficiențe ale controlului intern în cadrul sistemului de control intern al entității

37. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[24] pe baza evaluării de către auditor a fiecăreia dintre componentele sistemului de control intern al entității, auditorul trebuie să determine dacă există deficiențe ale controlului intern identificate care sunt relevante pentru prevenirea sau detectarea fraudei. (A se vedea punctele A108–A109)

Evaluarea factorilor de risc de fraudă

38. Auditorul trebuie să evalueze dacă probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului și din activitățile conexe indică faptul că sunt prezenți unul sau mai mulți factori de risc de fraudă. (A se vedea punctele A24–A26 și A110–A112)

Identificarea şi evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

39. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),[25] auditorul trebuie să:

(a) identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și să determine dacă acestea există la nivelul situațiilor financiare sau la nivelul aserțiunilor pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații, luând în considerare factorii de risc de fraudă. (A se vedea punctele A113–A114, A116)

(b) trateze aceste riscuri evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă ca fiind riscuri semnificative. În consecință, în măsura în care nu a procedat deja astfel, auditorul trebuie să identifice controalele care tratează asemenea riscuri semnificative, să evalueze dacă acestea au fost concepute în mod eficace pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă sau concepute în mod eficace pentru a sprijini funcționarea altor controale și să determine dacă acestea au fost implementate. (A se vedea punctul A115)

Riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă legate de eludarea controalelor de către conducere

40. Având în vedere caracterul imprevizibil al modului în care conducerea este capabilă să eludeze controalele și indiferent de evaluarea de către auditor a riscurilor de eludare a controalelor de către conducere, auditorul trebuie să: (A se vedea punctele A117–A118)

(a) trateze riscurile de eludare a controalelor de către conducere ca fiind riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare; și

(b) determine dacă asemenea riscuri afectează evaluarea riscurilor la nivelul aserțiunilor.

Riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în recunoașterea veniturilor

41. Atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, auditorul trebuie, pe baza prezumției că există riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în recunoașterea veniturilor, să determine care

22 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 25

23 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 26

24 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 27

25 ISA 315 (Revizuit 2019), punctele 28–34

tipuri de venituri, tranzacții generatoare de venituri sau aserțiuni relevante dau naștere unor astfel de riscuri, luând în considerare factorii de risc de fraudă aferenți. (A se vedea punctele A119–A125)

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Proiectarea și efectuarea procedurilor de audit într-o manieră lipsită de subiectivism

42. Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze procedurile de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă într-o manieră care să nu fie subiectivă în sensul obținerii de probe de audit care ar putea confirma aserțiunile conducerii sau în sensul excluderii probelor de audit care ar putea contrazice astfel de aserțiuni.

Imprevizibilitatea în selectarea procedurilor de audit

43. În determinarea răspunsurilor pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, auditorul trebuie să includă un element de imprevizibilitate în selectarea naturii, plasării în timp și amplorii procedurilor de audit. (A se vedea punctele A126–A127)

Răspunsuri generale

44. În conformitate cu ISA 330,[26] auditorul trebuie să determine răspunsuri generale pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare. (A se vedea punctul A128)

45. În determinarea răspunsurilor generale pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare, auditorul trebuie să evalueze dacă selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate, în special a celor aferente evaluărilor subiective și tranzacțiilor complexe, pot indica o raportare financiară frauduloasă.

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor

46. În conformitate cu ISA 330,[27] auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de audit suplimentare a căror natură, plasare în timp și amploare se bazează și răspund riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor. (A se vedea punctele A129–A135)

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă legate de eludarea controalelor

47. Indiferent de evaluarea de către auditor a riscurilor de eludare a controalelor, auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze procedurile de audit în conformitate cu punctele 48–52 și să determine dacă sunt necesare alte proceduri de audit, suplimentar față de cele prevăzute la punctele 48–52, pentru a răspunde riscurilor identificate de eludare a controalelor.

Înregistrări în jurnale și alte ajustări

48. Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de audit pentru a testa caracterul adecvat al înregistrărilor în jurnale consemnate în registrul Cartea mare și al altor ajustări efectuate în cadrul procesului de întocmire a situațiilor financiare. (A se vedea punctele A136–A139)

49. În proiectarea și efectuarea procedurilor de audit în conformitate cu punctul 48, auditorul trebuie să: (A se vedea punctul A99)

    (a) efectueze intervievări ale persoanelor implicate în procesul de raportare financiară cu privire la cunoștințele acestora referitoare la activități necorespunzătoare sau neobișnuite legate de procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări;

    (b) obțină probe de audit privind exhaustivitatea înregistrărilor contabile și a altor ajustări efectuate pe parcursul perioadei; (A se vedea punctele A140 şi A147)

    (c) selecteze înregistrările contabile și alte ajustări efectuate la sfârșitul unei perioade de raportare; și (A se vedea punctele A141–A143, A144 şi A146–A147)

    (d) determine necesitatea testării înregistrărilor contabile și a altor ajustări efectuate pe parcursul perioadei. (A se vedea punctele A142–A143 şi A145–A146)

Estimări contabile

50. În aplicarea ISA 540 (Revizuit),[28] în cazul în care sunt identificate indicii ale unui posibil subiectivism din partea conducerii, auditorul trebuie să evalueze dacă acestea pot reprezenta un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. (A se vedea punctele A148–A150)

26 ISA 330, punctul 5

27 ISA 330, punctul 6

28 ISA 540 (Revizuit), punctul 32

51. În efectuarea evaluării în conformitate cu punctul 50, auditorul trebuie să:

    (a) ia în considerare probele de audit obținute din revizuirea retrospectivă efectuată în conformitate cu punctul 28; și

    (b) în cazul în care sunt identificate indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii, să reevalueze estimările contabile considerate în ansamblu. (A se vedea punctele A150–A152)

Tranzacții semnificative în afara desfășurării normale a activității sau care par neobișnuite

52. Pentru tranzacțiile semnificative care sunt în afara desfășurării normale a activității entității sau care par a fi neobișnuite având în vedere înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, precum și pentru informațiile din alte surse obținute pe parcursul auditului, auditorul trebuie să evalueze dacă rațiunea economică a tranzacțiilor (sau lipsa acesteia) sugerează că acestea ar fi putut fi inițiate în scopul unei raportări financiare frauduloase sau pentru a ascunde deturnarea activelor. (A se vedea punctul A153)

Proceduri analitice efectuate aproape de finalul auditului în formularea unei concluzii generale

53. În aplicarea ISA 520,[29] auditorul trebuie să determine dacă rezultatele procedurilor analitice efectuate aproape de finalul auditului, la formularea unei concluzii generale cu privire la consecvența situațiilor financiare cu înțelegerea de către auditor a entității, indică un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă care nu a fost recunoscut anterior. (A se vedea punctele A154–A155)

Evaluare generală bazată pe procedurile de audit efectuate

54. În aplicarea ISA 330,[30] auditorul trebuie să evalueze, pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, dacă:

    (a) evaluările riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă rămân adecvate; și

    (b) au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Fraudă sau suspiciunea de fraudă (A se vedea punctele A7–A11, A28 și A156–A172)

55. Dacă identifică o fraudă sau o suspiciune de fraudă, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a aspectului (aspectelor) respective pentru a determina efectul asupra misiunii de audit. În acest sens, auditorul trebuie să: (A se vedea punctele A158–A162)

    (a) adreseze întrebări privind aspectul (aspectele) respective nivelului corespunzător al conducerii și, atunci când este adecvat în circumstanțele date, să adreseze întrebări privind aspectul (aspectele) respective persoanelor responsabile cu guvernanța;

    (b) dacă entitatea are un proces de investigare a aspectului (aspectelor) respective, să evalueze dacă acesta este adecvat în circumstanțele date; și

    (c) dacă entitatea a implementat acțiuni de remediere pentru a răspunde aspectului (aspectelor) respective, să evalueze dacă acestea sunt adecvate în circumstanțele date.

56. Cu excepția fraudei sau a suspiciunii de fraudă pe care auditorul le-a determinat ca fiind în mod clar nesemnificative, pe baza procedurilor efectuate conform punctului 55, partenerul de misiune trebuie să: (A se vedea punctele A163–A165)

    (a) determine dacă:

        (i) este necesară efectuarea unor proceduri suplimentare de evaluare a riscului pentru a oferi o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit 2019);

        (ii) este necesară proiectarea și efectuarea unor proceduri de audit suplimentare pentru a răspunde în mod adecvat riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, în conformitate cu ISA 330; și

        (iii) există obligații suplimentare pentru auditor, în temeiul legii, al reglementărilor sau al cerințelor etice relevante, cu privire la neconformitatea entității cu legile sau reglementările, în conformitate cu ISA 250 (Revizuit).

    (b) dacă este cazul, să ia în considerare impactul asupra auditurilor perioadelor precedente.

57. Dacă identifică o denaturare cauzată de fraudă, auditorul trebuie să: (A se vedea punctele A166–A172)

29 ISA 520, *Proceduri analitice*, punctul 6

30 ISA 330, punctele 25–26, A62–A64

(a) determine dacă denaturarea identificată este semnificativă, având în vedere natura circumstanțelor calitative sau cantitative care au generat-o;

(b) determine dacă există deficiențe de control, inclusiv deficiențe semnificative ale controlului intern legate de prevenirea sau detectarea fraudei, aferente fraudei identificate sau suspiciunii de fraudă;

(c) determine implicațiile denaturării în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv în situațiile în care auditorul are motive să creadă că este implicată conducerea; și

(d) reevalueze credibilitatea declarațiilor conducerii și a probelor de audit obținute anterior, inclusiv în situațiile în care circumstanțele sau condițiile care au generat denaturarea indică o posibilă complicitate a angajaților, a conducerii sau a terților.

58. Dacă determină că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ ca urmare a fraudei sau dacă nu este în măsură să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a putea concluziona dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ ca urmare a fraudei, auditorul trebuie să:

(a) determine implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului cu privire la situațiile financiare, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit);[31] și

(b) dacă este adecvat, să obțină consiliere juridică.

Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor

59. Dacă, urmare a unei denaturări rezultate din fraudă sau a unei suspiciuni de fraudă, se confruntă cu circumstanțe excepționale care pun sub semnul întrebării capacitatea sa de a continua desfășurarea misiunii de audit, auditorul trebuie să:

(a) determine obligaţiile profesionale și legale aplicabile în circumstanțele date, inclusiv dacă există o cerință ca auditorul să raporteze persoanei sau persoanelor care au efectuat numirea sa sau, în anumite cazuri, autorităților de reglementare;

(b) analizeze dacă este adecvat să se retragă din misiune, în situațiile în care retragerea este posibilă în temeiul legislației sau al reglementărilor aplicabile;

(c) Dacă se retrage, auditorul trebuie:

(i) să discute cu nivelul corespunzător al conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernanța retragerea auditorului din misiune și motivele retragerii; și

(ii) să determine dacă există o cerință profesională sau legală de a raporta persoanei sau persoanelor care au efectuat numirea auditorului sau, în anumite cazuri, autorităților de reglementare, retragerea auditorului din misiune și motivele retragerii; și (A se vedea punctele A173–A176)

(d) în situațiile în care legea sau reglementările interzic auditorului retragerea din misiune, să analizeze dacă circumstanțele excepționale vor avea ca rezultat imposibilitatea de exprimare a opiniei asupra situațiilor financiare.

Raportul auditorului

Determinarea aspectelor-cheie de audit legate de fraudă

60. În aplicarea ISA 701,[32] auditorul trebuie să determine, dintre aspectele legate de fraudă comunicate persoanelor responsabile cu guvernanța, acele aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului în desfășurarea auditului. In acest sens, auditorul trebuie să aibă în vedere următoarele: (A se vedea punctele A177–A183)

(a) riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă;

(b) identificarea unei fraude sau a unei suspiciuni de fraudă; și

(c) identificarea unor deficiențe semnificative ale controlului intern relevante pentru prevenirea și detectarea fraudei.

61. În aplicarea ISA 701,[33] auditorul trebuie să determine care dintre aspectele stabilite în conformitate cu punctul 60 au avut cea mai mare semnificație în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente și care, în consecință, constituie aspecte-cheie de audit. (A se vedea punctele A184–A186)

31 ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*

32 ISA 701, punctul 9

33 ISA 701, punctul 10

Comunicarea aspectelor-cheie de audit legate de fraudă

62. În aplicarea ISA 701,[34] în secțiunea Aspecte-cheie de audit din raportul auditorului, auditorul trebuie să utilizeze un subtitlu adecvat care să descrie în mod clar faptul că aspectul respectiv este legat de fraudă. (A se vedea punctele A187–A192)

Declarații scrise

63. Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii și, atunci când este adecvat, din partea persoanelor responsabile cu guvernanța, prin care acestea să confirme că: (A se vedea punctele A193–A194)

    (a) recunosc responsabilitatea pentru proiectarea, implementarea și menținerea controlului intern în scopul prevenirii sau detectării fraudei și că și-au îndeplinit în mod adecvat aceste responsabilități;

    (b) au prezentat auditorului rezultatele evaluării efectuate de conducere cu privire la riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei;

    (c) au prezentat auditorului cunoștințele lor privind orice fraudă sau suspiciune de fraudă, inclusiv acuzații de fraudă, care afectează entitatea și care implică:

        (i) conducerea;

        (ii) angajați care au roluri importante în controlul intern; sau

        (iii) alte persoane, în situațiile în care frauda ar putea avea un efect asupra situațiilor financiare; și

    (d) au prezentat auditorului cunoștințele lor privind suspiciuni de fraudă, inclusiv acuzații de fraudă, care afectează situațiile financiare ale entității și care au fost comunicate de către angajați, foști angajați, analiști, autorități de reglementare sau alte persoane.

Comunicarea cu conducerea şi cu persoanele responsabile cu guvernanţa

Comunicarea cu conducerea

64. Dacă identifică o fraudă sau o suspiciune de fraudă, auditorul trebuie să comunice aceste aspecte, cu excepția cazului în care comunicarea este interzisă de lege sau de reglementări, în timp util, nivelului corespunzător al conducerii, pentru a informa persoanele cu responsabilitate principală pentru prevenirea și detectarea fraudei cu privire la aspectele relevante pentru responsabilitățile acestora. (A se vedea punctele A195–A196)

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanţa

65. Cu excepția situației în care toate persoanele responsabile cu guvernanța sunt implicate în conducerea entității, dacă auditorul identifică o fraudă sau o suspiciune de fraudă care implică:

    (a) conducerea;

    (b) angajați care au roluri importante în controlul intern; sau

    (c) alte persoane, cu excepția aspectelor care sunt în mod clar nesemnificative,

    auditorul trebuie să comunice aceste aspecte, în timp util, persoanelor responsabile cu guvernanța. Dacă identifică o suspiciune de fraudă care implică conducerea, auditorul trebuie să comunice suspiciunea de fraudă persoanelor responsabile cu guvernanța și să discute cu acestea natura, momentul și amploarea procedurilor de audit necesare pentru finalizarea auditului. Astfel de comunicări cu persoanele responsabile cu guvernanța sunt necesare, cu excepția cazului în care comunicarea este interzisă de lege sau de reglementări. (A se vedea punctele A195 şi A197–A199)

66. Auditorul trebuie să comunice, cu excepția cazului în care comunicarea este interzisă de lege sau de reglementări, persoanelor responsabile cu guvernanța orice alte aspecte legate de fraudă care, în raționamentul auditorului, sunt relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța. (A se vedea punctele A195 şi A200)

Raportarea fraudei către o autoritate competentă din afara entităţii

67. Dacă identifică o fraudă sau o suspiciune de fraudă, auditorul trebuie să determine dacă legea, reglementările sau cerințele etice relevante: (A se vedea punctele A201–A205)

    (a) impun auditorului raportarea către o autoritate competentă din afara entității.

    (b) stabilesc obligații sau drepturi în temeiul cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității poate fi adecvată în circumstanțele date.

34 ISA 701, punctul 11

Documentarea

68. În aplicarea ISA 230,[35] auditorul trebuie să includă în documentația de audit următoarele: (A se vedea punctul A206)

(a) Aspectele discutate în cadrul echipei misiunii cu privire la susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative cauzate de fraudă, în conformitate cu punctul 29.

(b) Elementele-cheie ale înțelegerii auditorului, în conformitate cu punctele 31–36, sursele de informații din care a fost obținută această înțelegere și procedurile de evaluare a riscului efectuate.

(c) Riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, atât la nivelul situațiilor financiare, cât și la nivelul aserțiunilor, precum și motivele aferente raţionamentelor profesionale semnificative formulate.

(d) În situația în care auditorul a concluzionat că prezumția existenței unui risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în recunoașterea veniturilor, nu este aplicabilă misiunii, motivele care stau la baza acestei concluzii.

(e) Rezultatele procedurilor de audit efectuate pentru a trata riscurile de eludare de către conducere a controalelor, raţionamentele profesionale semnificative formulate și concluziile la care s-a ajuns.

(f) Frauda sau suspiciunea de fraudă identificate, rezultatele procedurilor de audit efectuate, raţionamentele profesionale semnificative formulate și concluziile la care s-a ajuns.

(g) Aspectele legate de fraudă sau de suspiciunea de fraudă comunicate conducerii, persoanelor responsabile cu guvernanța, autorităților de reglementare și de aplicare a legii, precum și altor părți, inclusiv modul în care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanța au răspuns la aceste aspecte.

*
* *

Materiale privind aplicarea şi alte materiale explicative

Responsabilitățile auditorului, conducerii şi a persoanelor reaponsabile cu guvernanţa

Responsabilitățile auditorului (A se vedea punctul 2)

Considerente specifice entităților din sectorul public

A1. Responsabilitățile auditorului din sectorul public în legătură cu frauda pot rezulta din lege, reglementări sau din alte prevederi aplicabile entităților din sectorul public ori pot fi reglementate separat prin mandatul auditorului. În consecință, responsabilitățile auditorului din sectorul public pot să nu se limiteze la analizarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, ci pot include și o responsabilitate mai largă de a lua în considerare riscurile de fraudă.

Concepte cheie din prezentul ISA

Caracteristicile fraudei (A se vedea punctul 5)

A2. Frauda, fie că este vorba despre raportare financiară frauduloasă sau despre deturnarea activelor, implică existența unui stimulent sau a unei presiuni de a comite frauda, a unei oportunități percepute de a face acest lucru și a unei înțelegeri a faptei.

Exemple:

- Un stimulent sau o presiune de a comite raportare financiară frauduloasă poate exista atunci când conducerea este presată de surse externe sau interne entității, pentru a atinge un nivel de profit sau un rezultat financiar așteptat (și poate nerealist) — în special atunci când consecințele pentru conducere în cazul neîndeplinirii obiectivelor financiare pot fi semnificative. În mod similar, anumite persoane pot fi motivate să deturneze active — de exemplu, deoarece acestea duc un stil de viață peste posibilitățile lor.
- O oportunitate percepută de a comite o fraudă poate apărea atunci când o persoană consideră că poate eluda controalele interne, de exemplu, deoarece persoana respectivă se află într-o poziție de încredere sau cunoaște anumite deficiențe din controlul intern.
- Unele persoanele pot lua în considerare comiterea unui act fraudulos întrucât pot avea o atitudine, un caracter sau un set de valori etice care le permit să comită în mod conștient și intenționat un act necinstit. Cu toate acestea, chiar și persoane altminteri oneste pot comite fraudă într-un mediu care exercită asupra lor o presiune suficient de mare.

35 ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8–11, A6–A7 şi Anexa

A3. Raportarea financiară frauduloasă implică denaturări intenționate, inclusiv omiterea unor valori sau prezentări de informații în situațiile financiare, cu scopul de a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare. Aceasta poate fi cauzată de eforturile conducerii de a manipula rezultatele pentru a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare prin influențarea percepției lor asupra performanței și profitabilității entității. Manipularea rezultatelor poate începe prin acțiuni minore sau prin ajustarea ipotezelor și modificarea raționamentelor formulate de conducere. Presiunile și stimulentele pot duce la intensificarea acestor acțiuni până la un nivel la care acestea au ca rezultat raportare financiară frauduloasă semnificativă.

Exemple:

- Conducerea adoptă în mod intenționat poziții care conduc la raportare financiară frauduloasă, prin denaturarea semnificativă a situațiilor financiare, ca urmare a presiunilor de a îndeplini așteptările pieței sau a dorinței de a maximiza recompensele bazate pe performanță.
- Conducerea reduce rezultatul exercițiului printr-o sumă semnificativă pentru a minimiza impozitele.
- Conducerea majorează artificial rezultatul pentru a obține finanțare bancară.
- În sectorul public, raportarea eronată a veniturilor sau subraportarea cheltuielilor, în special atunci când astfel de cheltuieli sunt supuse unor limite legale.

A4. Raportarea financiară frauduloasă poate fi realizată prin următoarele:

- manipularea, falsificarea (inclusiv documente contrafăcute) sau modificarea înregistrărilor contabile ori a documentației justificative pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare;
- prezentarea eronată în situațiile financiare sau omisiunea intenționată din acestea a unor evenimente, tranzacții sau a altor informații semnificative;
- aplicarea greșită, în mod intenționat, a cadrului de raportare financiară aplicabil în ceea ce privește valorile, clasificarea, modul de prezentare sau prezentările de informații.

A5. Raportarea financiară frauduloasă implică adesea eludarea de către conducere a unor controale care, în alte circumstanțe, par a funcționa eficace. Frauda poate fi comisă de conducere prin eludarea controalelor, utilizând, în mod intenționat, tehnici precum:

- înregistrări contabile fictive pentru a manipula rezultatele din exploatare sau pentru a îndeplini alte obiective.
- ajustarea necorespunzătoare a ipotezelor și modificarea raționamentelor utilizate pentru a estima soldurilor conturilor.
- omiterea, recunoașterea anticipată sau amânarea recunoașterii în situațiile financiare a unor evenimente și tranzacții care au avut loc în perioada de raportare.
- denaturarea prezentărilor de informații, inclusiv omiterea sau disimularea prezentărilor de informații impuse de cadrul de raportare financiară aplicabil sau a prezentărilor de informații necesare pentru a asigura o prezentare fidelă.
- ascunderea unor fapte care ar putea afecta valorile înregistrate în situațiile financiare.
- implicarea în tranzacții complexe, structurate astfel încât să denatureze poziția financiară sau performanța financiară a entității.
- modificarea înregistrărilor și a termenilor aferenți tranzacțiilor.
- modificarea rapoartelor care ar evidenția activități sau tranzacții necorespunzătoare.
- exploatarea deficiențelor controalelor privind prelucrarea informațiilor în aplicațiile de tehnologia informației (IT), inclusiv a controalelor privind și a revizuirii jurnalelor de evenimente ale aplicațiilor IT (de exemplu, modificarea datelor aplicației sau situațiile în care utilizatorii pot accesa o bază de date comună utilizând parole de acces generice ori pot modifica parole de acces, pentru a ascunde activitatea).

A6. Deturnarea activelor implică furtul activelor unei entități și este adesea comisă de angajați în sume relativ mici și nesemnificative. Cu toate acestea, poate implica și conducerea, care este, de regulă, mai în măsură să disimuleze sau să ascundă deturnările astfel încât să fie greu de detectat. În plus, deturnarea activelor poate implica terți care sunt în măsură să exploateze activele entității pentru a obține un avantaj nejustificat sau ilegal. Deturnarea activelor poate fi realizată

printr-o varietate de modalități și este adesea însoțită de înregistrări sau documente false ori înșelătoare, pentru a ascunde faptul că activele lipsesc sau au fost gajate fără autorizare corespunzătoare.

Exemple:

- Delapidarea fondurilor (de exemplu, deturnarea încasărilor din creanțe comerciale sau redirecționarea încasărilor aferente creanțelor scoase din evidență către conturi bancare personale).
- Furtul activelor (de exemplu, sustragerea stocurilor pentru uz personal, sustragerea de deșeuri pentru revânzare, furtul activelor digitale prin folosirea unei parole private și, prin aceasta, permiterea autorului faptei să controleze fondurile entității, furtul proprietății intelectuale prin complicitate cu un competitor pentru divulgarea de date tehnologice în schimbul unei plăți).
- Determinarea entității să plătească pentru bunuri și servicii care nu au fost primite (de exemplu, plăți către furnizori fictivi, comisioane ilegale plătite de furnizori agenților de achiziții ai entității în schimbul aprobării plății unor prețuri supraevaluate sau plăți către angajați fictivi).
- Utilizarea activelor entității în scop personal (de exemplu, utilizarea activelor entității drept garanție pentru un împrumut personal sau pentru un împrumut acordat unei părți afiliate).

Fraudă sau suspiciuni de fraudă (A se vedea punctele 7, 8 și 55–58)

A7. Probele de audit obținute în urma efectuării procedurilor de evaluare a riscului și a procedurilor de audit suplimentare, în conformitate cu prezentul ISA, pot indica existența unei fraude sau a unei suspiciuni de fraudă.

Exemple:

- La obținerea unei înțelegeri a programului de avertizare de integritate (whistleblower) al entității, auditorul a identificat o sesizare transmisă prin linia telefonică de raportare a fraudelor entității, în care se susținea că cei din conducere au majorat artificial rezultatele prin încheierea unor tranzacții cu părți afiliate care nu aveau un scop economic.
- La efectuarea procedurilor de audit suplimentare pentru a răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, la nivelul aserțiunilor aferente stocurilor, auditorul a obținut probe de audit care indicau o posibilă deturnare a produselor din depozitul entității de către angajați.

A8. Procedurile de audit efectuate pentru a se conforma altor ISA-uri pot, de asemenea, să aducă în atenția auditorului situații de fraudă sau de suspiciune de fraudă, inclusiv, de exemplu, cele efectuate în conformitate cu ISA 600 (Revizuit)[36] atunci când se răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă care rezultă din procesul de consolidare.

A9. Auditorul poate utiliza instrumente și tehnici automatizate pentru a efectua proceduri de audit legate de identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau atunci când răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Acest lucru poate permite auditorului să evalueze mai ușor volume mari de date, de exemplu, pentru a obține perspective mai aprofundate sau a identifica tendințe neobișnuite, ceea ce sporește capacitatea auditorului de a manifesta scepticism profesional și de a contesta mai eficient aserțiunile conducerii. Auditorul poate, de asemenea, utiliza instrumente și tehnici automatizate pentru a efectua proceduri de audit aferente testării notelor contabile într-o manieră mai eficientă și mai eficace. Cu toate acestea, utilizarea instrumentelor și tehnicilor automatizate nu înlocuiește necesitatea menținerii scepticismului profesional și a exercitării raționamentului profesional pe parcursul întregului audit.

A10. În sensul prezentului ISA, acuzațiile de fraudă formulate de o altă parte și care implică entitatea sunt tratate de auditor ca suspiciuni de fraudă din momentul în care aceste acuzații ajung în atenția auditorului (de exemplu, identificate ca urmare a întrebărilor adresate de auditor conducerii sau în cursul obținerii unei înțelegeri a programului de avertizare de integritate (whistleblower) al entității sau a altui program de raportare a fraudelor). Partea care formulează acuzațiile poate fi internă sau externă entității. În consecință, auditorul efectuează proceduri de audit în conformitate cu punctele 55–58 pentru a trata suspiciunea de fraudă.

A11. Chiar și atunci când o denaturare identificată ca urmare a fraudei nu este semnificativă din punct de vedere cantitativ, aceasta poate fi semnificativă din punct de vedere calitativ, în funcție de:

(a) Cine a inițiat sau a comis frauda – o fraudă altfel nesemnificativă comisă de conducerea superioară sau de un funcționar public este, de regulă, considerată semnificativă din punct de vedere calitativ, indiferent de valoarea

36 ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 38(d)

implicată. Acest fapt poate genera, la rândul său, îngrijorări cu privire la integritatea conducerii responsabile pentru sistemul de control intern al entității.

(b) Motivul pentru care a fost comisă frauda – denaturări care nu sunt semnificative din punct de vedere cantitativ, fie individual, fie cumulat, pot fi realizate intenționat de conducere pentru a „manipula" indicatorii-cheie de performanță, de exemplu pentru a îndeplini așteptările pieței, pentru a maximiza recompensele bazate pe performanță sau pentru a respecta condițiile unor contracte de îndatorare. În sectorul public, denaturările pot fi realizate intenționat de conducere pentru a obține un excedent atunci când legislația interzice un deficit sau pentru a raporta eronat cheltuielile efectuate, în scopul evitării depășirii unor limite legale.

Limitări inerente (A se vedea punctul 10)

A12. Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă rezultată din fraudă există deoarece frauda poate implica scheme sofisticate și atent organizate, concepute pentru a o ascunde, precum falsificarea, neînregistrarea intenționată a tranzacțiilor sau prezentarea intenționată de informații eronate auditorului. Astfel de încercări de ascundere pot fi și mai dificil de detectat atunci când sunt însoțite de complicitate. Complicitatea poate determina auditorul să considere că probele de audit sunt convingătoare, când, în realitate, acestea sunt false. Capacitatea auditorului de a detecta o fraudă depinde de factori precum îndemânarea autorului faptei, frecvența și amploarea manipulării, gradul de complicitate implicat, mărimea relativă a valorilor individuale modificate și nivelul ierarhic al persoanelor implicate. Deși auditorul poate fi în măsură să identifice oportunități potențiale pentru comiterea fraudei, este dificil pentru acesta să determine dacă denaturările din arii care necesită raționament, cum ar fi estimările contabile, sunt cauzate de fraudă sau de eroare.

Scepticism profesional şi raționament profesional (A se vedea punctul 13)

A13. ISQM 1[37] impune firmei să proiecteze, să implementeze și să opereze un sistem de management al calității pentru auditurile situațiilor financiare. Angajamentul firmei față de un sistem eficace de management al calității stă la baza cerinței ca auditorul să manifeste scepticism profesional în desfășurarea misiunii de audit. Acest angajament este recunoscut și consolidat în componenta de guvernanță și leadership, inclusiv:

(a) Printr-un angajament al conducerii firmei față de calitate, cum ar fi „exemplul" dat de conducere, care contribuie la cultura firmei și care, la rândul său, sprijină și încurajează auditorul să se concentreze asupra responsabilităților sale legate de fraudă într-un audit al situațiilor financiare.

(b) Prin recunoașterea faptului că necesarul de resurse este planificat, iar resursele sunt obținute, alocate sau repartizate într-o manieră consecventă cu angajamentul firmei față de calitate, cum ar fi resursele care dispun de cunoștințele și competențele specializate adecvate, ce pot fi necesare la efectuarea procedurilor de audit legate de fraudă într-un audit al situațiilor financiare.

A14. ISQM 1[38] explică, de asemenea, că este probabil ca nivelul calității raționamentelor profesionale exercitate de firmă să fie îmbunătățit atunci când persoanele care formulează astfel de raționamente demonstrează o atitudine caracterizată de spirit critic.*Neconformitatea cu legile și reglementările* (A se vedea punctul 14)

A15. Identificarea de către auditor a unei fraude sau a unei suspiciuni de fraudă care afectează entitatea și care a fost comisă de un terț (a se vedea punctele 18(a) și A22) poate genera, de asemenea, obligații suplimentare pentru auditor, în conformitate cu ISA 250 (Revizuit).

Exemplu:

- La obținerea unei înțelegeri a controalelor generale IT ale entității, auditorul a fost informat cu privire la o breșă de securitate cibernetică care a implicat accesul neautorizat al unui terț la fișierele confidențiale ale clienților entității, inclusiv la informațiile bancare aferente. După obținerea unei înțelegeri a suspiciunii de fraudă, partenerul de misiune a determinat că breșa de securitate cibernetică a încălcat, cel mai probabil, legislația locală privind protecția datelor.

A16. Respectarea cerințelor prezentului ISA poate, de asemenea, să îndeplinească anumite cerințe aplicabile din ISA 250 (Revizuit).

Exemplu:

- La efectuarea testelor de detaliu asupra portofoliului de credite al unei bănci, auditorul a identificat o serie de împrumuturi acordate unor entități nou-înființate, afiliate conducerii superioare, care nu aveau documentație adecvată.

37 Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuiri ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe*

38 ISQM 1, punctul A31

Auditorul a stabilit că aceste circumstanțe indicau aprobări frauduloase ale împrumuturilor de către conducerea superioară către părți afiliate. După obținerea unei înțelegeri a suspiciunii de fraudă în conformitate cu punctul 55, auditorul a concluzionat că această înțelegere a fost, de asemenea, suficientă pentru a îndeplini cerința de la punctul 19(a) din ISA 250 (Revizuit). Auditorul a evaluat efectul posibil asupra situațiilor financiare al amenzii aferente suspiciunii de încălcare de către entitate a reglementărilor bancare privind creditarea părților afiliate, în conformitate cu punctul 19(b) din ISA 250 (Revizuit).

A17. Legea, reglementările sau cerințele etice relevante pot impune auditorului efectuarea unor proceduri suplimentare și adoptarea unor măsuri ulterioare. De exemplu, *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale de independență)* (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Etice Internaționale pentru Contabili impune auditorului să adopte măsuri pentru a răspunde neconformităților cu legile și reglementările identificate sau suspectate.[39]

Relația cu alte ISA-uri (A se vedea punctul 15)

A18. **Anexa 5** identifică alte ISA-uri care tratează subiecte specifice și care fac referire la fraudă sau la suspiciunea de fraudă.

Definiții (A se vedea punctul 18)

Relația dintre fraudă și corupție, mită și spălarea banilor (A se vedea punctul 18(a))

A19. În funcție de natura și circumstanțele entității, anumite legi, reglementări sau aspecte ale cerințelor etice relevante care vizează corupția, mita sau spălarea banilor pot fi relevante pentru responsabilitățile auditorului de a lua în considerare legile și reglementările într-un audit al situațiilor financiare, în conformitate cu ISA 250 (Revizuit).[40]

A20. Corupția, mita și spălarea banilor sunt forme de acte ilegale sau neetice. Corupția, mita și spălarea banilor pot reprezenta concepte distincte din perspectiva legii sau a reglementărilor; cu toate acestea, pot constitui și acte frauduloase sau pot fi comise pentru a facilita ori a ascunde frauda.

Exemple:

- Corupție care implică frauda – Conducerea a acționat în complicitate cu alți competitori pentru a majora prețurile sau a reduce calitatea bunurilor ori a serviciilor destinate cumpărătorilor care doresc să achiziționeze produse sau servicii printr-un proces de licitație (respectiv, trucarea licitațiilor). Trucarea licitațiilor a inclus plăți bănești efectuate de ofertantul desemnat câștigător către părțile aflate în complicitate, utilizând contracte de consultanță frauduloase pentru care nu a fost prestată nicio activitate reală.
- Mită pentru a ascunde frauda – Conducerea a oferit stimulente angajaților pentru a ascunde deturnarea activelor de către conducere.
- Spălarea banilor pentru a facilita frauda – Prin intermediul unui cont bancar offshore, un angajat a spălat bani obținuți ilegal din delapidarea plăților aferente unor achiziții fictive de stocuri, realizate prin crearea unor comenzi de achiziție false, documente de livrare ale furnizorilor false și facturi false ale furnizorilor.

A21. Deși auditorul poate identifica sau suspecta existența corupției, mitei ori a spălării banilor, asemenea situațiilor de fraudă, auditorul nu stabilește din punct de vedere juridic dacă astfel de fapte au avut efectiv loc.

Frauda comisă de terți (A se vedea punctul 18(a))

A22. Frauda sau suspiciunea de fraudă comisă împotriva entității de părți externe entității este, în general, descrisă ca fraudă comisă de terți. Frauda, astfel cum este definită la punctul 18(a), poate include un act intenționat comis de un terț și, în consecință, dacă este identificat sau suspectat un act intenționat comis de un terț care ar fi putut avea ca rezultat deturnarea activelor entității sau raportarea financiară frauduloasă de către entitate, auditorul efectuează procedurile de audit prevăzute la punctele 55–58.

A23. Părțile externe entității care pot comite fraude de tip terță parte pot include:

- părți afiliate, în situațiile în care pot exista oportunități potențiale de complicitate cu conducerea, tranzacții excesiv de complexe sau manipulare a structurii tranzacțiilor, astfel cum se explică în ISA 550.[41]

39 Codul IESBA, Secțiunea 360
40 ISA 250 (Revizuit), punctele 6 și A6
41 ISA 550, *Părți afiliate*

- terți cu care entitatea are relații pentru a-și susține modelul de afaceri, cum ar fi clienți, furnizori, prestatori de servicii sau alte părți externe cunoscute entității. Aceste relații pot introduce riscul de complicitate cu angajați sau cu alte persoane din cadrul entității pentru, de exemplu, crearea unor tranzacții fictive în scopul manipulării rezultatelor financiare.
- terți necunoscuți entității care pot, de exemplu, să încerce să obțină acces neautorizat la mediul IT al entității, afectând raportarea financiară sau activele, ori să perturbe operațiunile entității sau procesele de raportare financiară.

Factori de risc de fraudă (A se vedea punctele 18(b) și 38)

A24. Prezența factorilor de risc de fraudă poate afecta evaluarea de către auditor a riscului inerent sau a riscului de control. Factorii de risc de fraudă:

- pot reprezenta factori de risc inerent, în măsura în care afectează riscul inerent, și pot fi generați de subiectivismul conducerii. De asemenea, aceștia pot rezulta din alți factori de risc inerent identificați (de exemplu, complexitatea sau incertitudinea pot crea oportunități care conduc la o susceptibilitate la denaturare cauzată de fraudă). Atunci când factorii de risc de fraudă sunt factori de risc inerent, riscul inerent este evaluat înainte de luarea în considerare a controalelor.
- Pot fi asociați unor evenimente sau condiții care pot exista în sistemul de control intern al entității și care oferă o oportunitate de a comite fraudă și sunt relevante pentru analiza controalelor entității (respectiv, sunt aferente riscului de control) și pot constitui un indicator al existenței altor factori de risc de fraudă.

A25. Deși factorii de risc de fraudă nu indică neapărat existența fraudei, aceștia au fost adesea prezenți în circumstanțe în care fraudele au avut loc și, prin urmare, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A26. Exemple de factori de risc de fraudă aferenți raportării financiare frauduloase și deturnării activelor sunt prezentate în **Anexa 1**. Acești factori de risc de fraudă, cu caracter ilustrativ, sunt clasificați pe baza celor trei condiții care sunt, individual sau în combinație, în general prezente atunci când există fraudă:

- un stimulent sau o presiune de a comite fraudă;
- o oportunitate percepută de a comite fraudă; și
- o atitudine sau un motiv care justifică acțiunea frauduloasă.

Factorii de risc de fraudă care reflectă o atitudine ce permite motivarea acțiunii frauduloase pot să nu fie susceptibili de a fi observați de auditor. Cu toate acestea, auditorul poate deveni conștient de existența unor astfel de informații prin, de exemplu, înțelegerea obligatorie a mediului de control al entității. [42] Deși factorii de risc de fraudă descriși în **Anexa 1** acoperă o gamă largă de situații cu care se pot confrunta auditorii, aceștia reprezintă doar exemple și pot exista și alți factori de risc de fraudă.

Scepticism **profesional** (A se vedea punctele 7, 19–22 și 55–58)

A27. Menținerea scepticismului profesional pe parcursul întregului audit implică o evaluare permanentă dacă informațiile și probele de audit obținute sugerează existența unei denaturări semnificative cauzate de fraudă. Aceasta include analizarea credibilității informațiilor destinate a fi utilizate ca probe de audit și a controalelor identificate în componenta activităților de control, dacă există, aferente întocmirii și menținerii acestora. Având în vedere caracteristicile fraudei, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important în analiza riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A28. Modul în care circumstanțele care pot indica fraudă sau o suspiciune de fraudă care afectează entitatea ajung în atenția auditorului pe parcursul auditului poate varia.

Exemple:

Surse posibile care pot furniza informații privind circumstanțe ce pot indica fraudă sau o suspiciune de fraudă care afectează entitatea includ:

- Auditorul (de exemplu, atunci când, la efectuarea procedurilor de audit în conformitate cu ISA 550, acesta devine conștient de existența unei relații cu o parte afiliată pe care conducerea a omis în mod intenționat să o prezinte auditorului).
- Persoanele responsabile cu guvernanța (de exemplu, atunci când membrii comitetului de audit efectuează o investigație independentă a înregistrărilor contabile neobișnuite și a altor ajustări).

42 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 21

- Conducerea (de exemplu, la analizarea rezultatelor procesului de evaluare a riscurilor al entității).
- Persoane din cadrul funcției de audit intern (de exemplu, atunci când acestea desfășoară procedurile anuale de conformitate aferente sistemului de control intern al entității).
- Un angajat (de exemplu, prin depunerea unei sesizări utilizând programul de avertizare de integritate al entității).
- Un fost angajat (de exemplu, prin transmiterea unei plângeri prin poștă electronică către funcția de audit intern).

A29. Menținerea vigilenței față de circumstanțe care pot indica fraudă sau o suspiciune de fraudă pe parcursul întregului audit este importantă, inclusiv la efectuarea procedurilor de audit aproape de finalul auditului, atunci când pot exista presiuni de timp pentru finalizarea misiunii de audit. De exemplu, probele de audit pot fi obținute spre finalul auditului și pot pune sub semnul întrebării credibilitatea altor probe de audit obținute sau pot genera îndoieli cu privire la integritatea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanța. **Anexa 3** conține exemple de circumstanțe care pot indica fraudă sau o suspiciune de fraudă.

A30. Așa cum se prezintă în ISA 220 (Revizuit),[43] anumite condiții inerente unor misiuni de audit pot crea presiuni asupra echipei misiunii care pot împiedica exercitarea adecvată a scepticismului profesional la proiectarea și efectuarea procedurilor de audit și la evaluarea probelor de audit. Punctele A35–A37 din ISA 220 (Revizuit) prezintă exemple de obstacole în exercitarea scepticismului profesional la nivelul misiunii, de subiectivism inconștient sau conștient care pot afecta raționamentele profesionale ale echipei misiunii, precum și acțiuni care pot fi întreprinse pentru a diminua obstacolele în exercitarea scepticismului profesional.

Exemple:

- Lipsa de cooperare și presiunile nejustificate de timp impuse de conducere au afectat în mod negativ capacitatea echipei misiunii de a soluționa un aspect complex și controversat. Aceste circumstanțe au fost, pe baza raționamentelor profesionale ale partenerului de misiune, indicii ale unor posibile încercări ale conducerii de a ascunde frauda. Partenerul de misiune a implicat membri mai experimentați ai echipei misiunii pentru a gestiona interacțiunea cu membrii conducerii cu care colaborarea era dificilă și a comunicat persoanelor responsabile cu guvernanța natura circumstanțelor dificile, inclusiv posibilele efecte asupra auditului.
- Obstacolele impuse de conducere au creat dificultăți pentru echipa misiunii în obținerea accesului la registre, spații, anumiți angajați, clienți, furnizori și alte părți. Aceste circumstanțe au fost, pe baza raționamentelor profesionale ale partenerului de misiune, indicii ale unor posibile încercări ale conducerii de a ascunde frauda. Partenerul de misiune a reamintit echipei misiunii să nu se bazeze pe probe de audit care sunt mai puțin decât convingătoare atunci când răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și a comunicat persoanelor responsabile cu guvernanța natura circumstanțelor dificile, inclusiv posibilele efecte asupra auditului.

A31. Pot fi întâlnite, de asemenea, circumstanțe care pot crea amenințări la adresa respectării cerințelor etice relevante. ISA 220 (Revizuit)[44] prevede faptul că cerințele etice relevante, de exemplu Codul IESBA, pot conține prevederi referitoare la identificarea și evaluarea amenințărilor, precum și la modul în care acestea trebuie tratate.[45]

A32. Auditorul poate trata, de asemenea, amenințarea la adresa respectării cerințelor etice relevante, cum ar fi principiul integrității, prin comunicarea, în timp util, cu persoanele responsabile cu guvernanța cu privire la circumstanțele care au generat amenințarea. Această comunicare poate include o discuție privind orice neconcordanțe în probele de audit obținute, pentru care conducerea nu a furnizat o explicație satisfăcătoare.

Răspunsuri neconcordante

A33. Răspunsurile neconcordante la întrebări pot include neconcordanțe atât între diferitele grupuri de persoane specificate la punctul 21 (respectiv, conducerea, persoanele responsabile cu guvernanța, persoane din cadrul funcției de audit intern sau alte persoane din cadrul entității), cât și între persoane din cadrul aceluiași grup. De exemplu, auditorul poate identifica răspunsuri neconcordante între diferite persoane din cadrul conducerii.

43 ISA 220 (Revizuit), punctul A34

44 ISA 220 (Revizuit), punctul A45

45 Punctele R111.1 și R113.1 din Codul IESBA impune profesionistului contabil să acționeze cu corectitudine și diligență atunci când respectă principiile integrității, respectiv ale competenței profesionale și ale atenției cuvenite. Punctul 111.1 A1 din Codul IESBA explică faptul că integritatea presupune tăria de caracter necesară pentru a acționa în mod adecvat, chiar și atunci când există presiuni de a proceda altfel. Punctul 113.1 A3 din Codul IESBA explică faptul că acționarea cu diligență include, de asemenea, îndeplinirea unei misiuni cu grijă și rigurozitate, în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile. Aceste responsabilități etice sunt obligatorii indiferent de presiunile exercitate, în mod explicit sau implicit, de către conducere.

Condiții care determină auditorul să considere că o înregistrare sau un document ar putea să nu fie autentic ori că termenii unui document au fost modificați

A34. ISA 500[46] impune auditorului să analizeze credibilitatea informațiilor destinate a fi utilizate ca probe de audit la proiectarea și efectuarea procedurilor de audit. Credibilitatea informațiilor destinate a fi utilizate ca probe de audit se referă la gradul în care auditorul se poate baza pe astfel de informații. Autenticitatea este un atribut al credibilității informațiilor pe care auditorul îl poate lua în considerare. În acest sens, auditorul poate analiza dacă sursa a generat sau a furnizat efectiv informațiile și a fost autorizată să facă acest lucru, precum și dacă informațiile nu au fost modificate în mod necorespunzător.

A35. Procedurile de audit efectuate în conformitate cu ISA 500, cu prezentul ISA sau cu alte ISA-uri, ori informațiile provenite din alte surse, pot aduce în atenția auditorului circumstanțe care îl determină să considere că o înregistrare sau un document ar putea să nu fie autentic ori că termenii unui document au fost modificați, fără ca aceste modificări să fi fost prezentate auditorului. Cu toate acestea, auditorul nu are obligația de a efectua proceduri special concepute pentru a identifica circumstanțe care indică faptul că o înregistrare sau un document ar putea să nu fie autentic ori că termenii unui document au fost modificați. Punctul 22 se aplică în cazul în care auditorul identifică astfel de circumstanțe pe parcursul auditului.

Exemple:

Circumstanțe care, dacă sunt identificate, pot determina auditorul să considere că o înregistrare sau un document nu este autentic ori că termenii unui document au fost modificați, fără ca aceste modificări să fi fost prezentate auditorului, includ:

- Modificări neexplicate ale documentelor primite din surse externe.
- Numere de serie utilizate în afara secvenței sau duplicate.
- Adrese și logo-uri care nu corespund așteptărilor.
- Stilul documentului diferit față de alte documente de același tip provenite de la aceeași sursă (de exemplu, modificări ale fonturilor și ale formatării).
- Lipsa unor informații care, în mod normal, ar fi de așteptat să fie incluse.
- Referințe sau descrieri din facturi care diferă de cele ale altor facturi primite de la entitate.
- Condiții comerciale neobișnuite, cum ar fi prețuri, rate ale dobânzii, garanții sau termeni de rambursare neobișnuiți (de exemplu, costuri de achiziție care par nerezonabile pentru bunurile sau serviciile facturate).
- Informații care par neverosimile sau inconsecvente cu înțelegerea și cunoștințele auditorului.
- Schimbarea persoanei autorizate să semneze.
- Documente electronice a căror dată a ultimei editări este ulterioară datei la care au fost prezentate ca fiind finalizate.

A36. Atunci când sunt identificate circumstanțe care determină auditorul să considere că o înregistrare sau un document ar putea să nu fie autentic ori că termenii unui document au fost modificați, fără ca aceste modificări să fi fost prezentate auditorului, posibile proceduri de audit suplimentare pentru investigarea în continuare pot include:

- Intervievarea conducerii sau altor persoane din cadrul entității.
- Confirmarea directă cu terțul.
- Utilizarea activității unui expert pentru evaluarea autenticității documentului.
- Utilizarea instrumentelor și tehnicilor automatizate, cum ar fi tehnologiile de verificare a autenticității sau integrității documentelor, pentru a evalua autenticitatea înregistrării sau a documentului.

A37. Atunci când rezultatele procedurilor de audit suplimentare indică faptul că o înregistrare sau un document nu este autentic ori că termenii unui document au fost modificați, auditorul poate determina că circumstanțele sunt indicative de fraudă sau de o suspiciune de fraudă și, în consecință, efectuează proceduri de audit în conformitate cu punctele 55–58.

Resursele misiunii (A se vedea punctul 23)

A38. ISA 220 (Revizuit)[47] explică faptul că determinarea de către partenerul de misiune a necesității alocării unor resurse suplimentare, la nivelul misiunii, pentru echipa misiunii reprezintă o chestiune de raționament profesional și este

46 ISA 500, *Probe de audit*, punctul 7

47 ISA 220 (Revizuit), punctul A77

influențată de natura și circumstanțele misiunii de audit, luând în considerare orice modificări care pot apărea pe parcursul misiunii.

A39. Natura, plasarea în timp și amploarea implicării persoanelor cu competențe sau cunoștințe specializate, cum ar fi specialiști în investigații financiare sau alți experți, atunci când se stabilește că este necesar, ori implicarea unor persoane cu experiență mai mare pot varia în funcție de natura și circumstanțele misiunii de audit.

Exemple:

- Entitatea investighează o fraudă sau o suspiciune de fraudă care poate avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare (de exemplu, atunci când aceasta implică conducerea superioară). O persoană cu competențe în investigare poate sprijini planificarea și efectuarea procedurilor de audit în legătură cu aria specifică de audit în care a fost identificată frauda sau suspiciunea de fraudă.
- Entitatea face obiectul unei investigații desfășurate de o autoritate din afara entității pentru fraudă sau suspiciune de fraudă ori pentru cazuri de neconformitate sau suspiciune de neconformitate cu legile și reglementările (de exemplu, un provizion fiscal denaturat semnificativ ca urmare a evaziunii fiscale și venituri denaturate semnificativ deoarece au fost generate din activități ilegale facilitate prin spălarea banilor). Experți în fiscalitate și în prevenirea spălării banilor pot sprijini identificarea acelor aspecte frauduloase ale neconformității sau suspiciunii de neconformitate care pot avea un impact asupra situațiilor financiare.
- Complexitatea structurii organizaționale a entității și a relațiilor cu părți afiliate, inclusiv crearea sau existența unor entități cu scop special, poate oferi conducerii o oportunitate de a denatura poziția financiară sau performanța financiară a entității. De exemplu, un expert în legislația fiscală poate sprijini înțelegerea scopului economic și a activităților sau a unităților de afaceri din cadrul organizațiilor complexe, inclusiv a modului în care structura acestora în scopuri fiscale poate diferi de structura operațională.
- Complexitatea industriei sau a mediului de reglementare în care operează entitatea poate oferi o oportunitate sau poate genera o presiune pentru conducere de a se angaja în raportare financiară frauduloasă. De exemplu, o persoană specializată în scheme de fraudă specifice anumitor piețe emergente poate sprijini identificarea factorilor de risc de fraudă sau a ariilor în care situațiile financiare pot fi susceptibile la riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.
- Utilizarea unor instrumente financiare complexe sau a altor aranjamente complexe de finanțare poate oferi o oportunitate de a prezenta în mod neadecvat riscurile și natura produselor structurate complexe. De exemplu, un expert în evaluare poate sprijini înțelegerea structurii, scopului, activelor suport și a condițiilor de piață ale produsului, aspecte care pot evidenția factori de risc de fraudă, cum ar fi neconcordanțe între condițiile de piață și evaluarea produsului structurat.

A40. Competențele de investigație, în contextul unui audit al situațiilor financiare, pot combina competențe de contabilitate, audit și investigație. Astfel de competențe pot fi aplicate în investigarea și evaluarea registrelor contabile ale unei entități pentru a obține posibile probe de raportare financiară frauduloasă sau de deturnare a activelor ori în efectuarea procedurilor de audit. Utilizarea competențelor de investigație poate, de asemenea, sprijini auditorul în evaluarea existenței eludării controalelor de către conducere sau a unui subiectivism intenționat a conducerii în raportarea financiară.

Exemple:

Competențele de investigație pot include competențe sau cunoștințe specializate în:

- Identificarea și evaluarea factorilor de risc de fraudă.
- Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.
- Evaluarea eficacității controalelor implementate de conducere pentru prevenirea sau detectarea fraudei.
- Evaluarea autenticității informațiilor destinate a fi utilizate ca probe de audit.
- Colectarea, analizarea și evaluarea informațiilor sau a datelor utilizând instrumente și tehnici automatizate pentru a identifica legături, tipare sau tendințe care pot indica fraudă sau o suspiciune de fraudă.
- Aplicarea cunoștințelor privind schemele de fraudă și a tehnicilor de intervievare, colectare a informațiilor și analiză a datelor în detectarea fraudei.
- Tehnici de intervievare utilizate în discutarea unor aspecte sensibile cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanța.
- Analizarea informațiilor financiare și nefinanciare prin utilizarea instrumentelor și tehnicilor automatizate pentru a identifica neconcordanțe, tipare neobișnuite sau anomalii care pot indica un subiectivism intenționat al conducerii ori pot fi rezultatul eludării controalelor de către conducere.

A41. Atunci când se determină dacă echipa misiunii deține competența și capacitățile adecvate, partenerul de misiune poate lua în considerare aspecte precum expertiza în sisteme IT sau aplicații IT utilizate de entitate ori instrumentele sau tehnicile automatizate care urmează a fi utilizate de echipa misiunii la planificarea și efectuarea auditului (de exemplu, la testarea unui volum ridicat de înregistrări contabile și alte ajustări atunci când se răspunde riscurilor aferente eludării controalelor de către conducere).

A42. Atunci când se determină dacă membrii echipei misiunii, în mod colectiv, dețin competența și capacitățile adecvate pentru a răspunde riscurilor identificate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, partenerul de misiune poate lua în considerare, de exemplu:

- Alocarea unor persoane suplimentare cu competențe sau cunoștințe specializate, cum ar fi specialiști în investigații financiare sau alți experți;
- Modificarea componenței echipei misiunii pentru a include persoane cu experiență mai mare; sau
- Alocarea unor membri mai experimentați ai echipei misiunii pentru efectuarea anumitor proceduri de audit în ariile specifice de audit care necesită o atenție sporită din partea auditorului, inclusiv pentru intervievarea conducerii și, atunci când este adecvat în circumstanțele date, persoanelor responsabile cu guvernanța, în legătură cu acele arii specifice de audit.

Efectuarea misiunii (A se vedea punctele 24 şi 29)

A43. În funcție de natura și circumstanțele misiunii de audit, abordarea partenerului de misiune privind îndrumarea, supervizarea și revizuirea poate include creșterea amplorii și frecvenței discuțiilor din cadrul echipei misiunii. Poate fi utilă organizarea unor întâlniri suplimentare ale echipei misiunii ca urmare a apariției unor evenimente sau condiții care au afectat entitatea, prin intermediul cărora se pot identifica factori noi de risc de fraudă sau pot furniza informații suplimentare despre factorii de risc de fraudă existenți (a se vedea **Anexa 1** pentru exemple de factori de risc de fraudă).

Exemple:

- Modificări neașteptate ale activității sau performanței entității (de exemplu, diminuarea fluxurilor de numerar din exploatare ca urmare a circumstanțelor economice, care determină creșterea presiunii interne exercitate de conducere pentru îndeplinirea obiectivelor financiare făcute publice).
- Schimbări neașteptate în conducerea superioară a entității (de exemplu, directorul financiar își dă demisia fără a fi oferită o explicație pentru plecarea bruscă, ceea ce poate crea o oportunitate pentru alți angajați din departamentul financiar de a comite fraude, având în vedere lipsa supravegherii din partea conducerii superioare).

Caracterul continuu al comunicării cu conducerea şi cu persoanele responsabile cu guvernanţa (A se vedea punctul 25)

A44. O comunicare bilaterală eficientă între conducere sau persoanele responsabile cu guvernanța și auditor sprijină identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A45. Amploarea comunicărilor auditorului cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanța depinde de faptele și circumstanțele entității legate de fraudă, precum și de stadiul și rezultatele procedurilor de audit legate de fraudă efectuate în cadrul misiunii de audit.

A46. Momentul adecvat al comunicărilor poate varia în funcție de semnificația și natura aspectelor legate de fraudă și de acțiunile preconizate a fi întreprinse de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanța.

Exemple:

- Formularea, cât mai devreme posibil în cadrul misiunii de audit, a solicitărilor obligatorii de informații adresate conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanța cu privire la aspectele menționate la punctele 32(b)–32(c) și 33(b), de exemplu, ca parte a comunicărilor auditorului privind aspectele de planificare.
- Atunci când se aplică ISA 701, auditorul poate comunica opinii preliminare privind aspectele-cheie de audit legate de fraudă în cadrul discuțiilor referitoare la aria de aplicare și planificarea auditului.
- Purtarea unor discuții specifice cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanța pe măsură ce sunt obținute probe de audit relevante în legătură cu evaluarea de către auditor a fiecărei componente a sistemului de control intern al entității și a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Aceste discuții pot face parte din comunicările auditorului privind constatările semnificative rezultate din audit.

- Comunicarea, în timp util, în conformitate cu ISA 265,[48] a deficiențelor semnificative ale controlului intern (inclusiv a celor relevante pentru prevenirea sau detectarea fraudei) către nivelul (nivelurile) corespunzător(e) al(e) conducerii și către persoanele responsabile cu guvernanța poate permite acestora să întreprindă măsuri corective necesare și la timp.

Alocarea membrilor adecvați ai echipei misiunii a responsabilității de a comunica cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanța

A47. ISA 220 (Revizuit)[49] tratează responsabilitatea generală a partenerului de misiune în ceea ce privește resursele misiunii și desfășurarea misiunii. Având în vedere natura și caracterul sensibil al fraudei, în special în situația în care este implicată conducerea superioară, atribuirea sarcinilor sau acțiunilor unor membri ai echipei misiunii cu competențe adecvate sau cu experiență corespunzătoare și asigurarea unor niveluri adecvate de îndrumare, supervizare și revizuire a activității acestora sunt, de asemenea, importante pentru comunicările cerute de prezentul ISA. Aceasta include implicarea unor membri ai echipei misiunii cu competențe adecvate sau cu experiență corespunzătoare atunci când se comunică aspecte legate de fraudă conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanța.

A48. ISA 220 (Revizuit)[50] tratează responsabilitatea partenerului de misiune de a se asigura că membrii echipei misiunii sunt conștienți de cerințele etice relevante. De exemplu, Codul IESBA impune respectarea principiului integrității, care presupune menținerea fermității atunci când se confruntă cu dileme și situații dificile sau contestarea din partea altora atunci când circumstanțele o impun, într-o manieră adecvată circumstanțelor. Este important, în special pentru acei membri ai echipei misiunii care vor interacționa cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanța în legătură cu aspecte legate de fraudă, să ia în considerare conținutul comunicărilor și modul în care aceste comunicări urmează să fie derulate.

Proceduri de evaluare a riscului şi activități conexe (A se vedea punctul 26)

A49. Așa cum se explică în ISA 315 (Revizuit 2019),[51] obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității reprezintă un proces dinamic și continuu de colectare, actualizare și analizare a informațiilor, care de desfășoară pe parcursul întregului audit. În consecință, așteptările auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă se pot modifica pe măsură ce sunt obținute informații noi.

Informații din alte surse (A se vedea punctul 27)

A50. Informațiile obținute din alte surse, în conformitate cu punctele 15–16 din ISA 315 (Revizuit 2019), pot fi relevante pentru identificarea factorilor de risc de fraudă prin furnizarea de informații și perspective privind:

- Entitatea și industria în care aceasta operează, precum și riscurile de afaceri aferente, care pot crea presiuni asupra organizației pentru atingerea unor rezultate financiare țintă.
- Angajamentul conducerii față de integritate și valori etice.
- Angajamentul conducerii de a remedia, în timp util, deficiențele semnificative cunoscute ale controlului intern.
- Complexitatea aplicării cadrului de raportare financiară aplicabil, ca urmare a naturii și circumstanțelor entității, care poate crea oportunități pentru conducere de a comite și de a ascunde activități financiare frauduloase.

A51. La desfășurarea unei misiuni inițiale de audit în conformitate cu ISA 510, [52] în anumite circumstanțe și sub rezerva legii, a reglementărilor sau a cerințelor etice relevante, auditorul succesor propus poate solicita auditorului precedent să furnizeze informații privind fraudele identificate sau suspectate. Astfel de informații pot indica prezența unor factori de risc de fraudă sau pot indica existența unei fraude ori a unei suspiciuni de fraudă.

Revizuirea retrospectivă a rezultatului estimărilor contabile anterioare (A se vedea punctul 28)

A52. Scopul efectuării unei revizuiri retrospective a raționamentelor și ipotezelor conducerii aferente estimărilor contabile reflectate în situațiile financiare ale unei perioade anterioare este de a evalua dacă există indicii ale unui posibil subiectivism din partea conducerii. Aceasta nu are ca scop punerea sub semnul întrebării a raționamentelor auditorului privind estimările contabile ale perioadei anterioare, care au fost adecvate pe baza informațiilor disponibile la momentul formulării acestora.

48 ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanța și către conducere*

49 ISA 220 (Revizuit), punctele 25–34

50 ISA 220 (Revizuit), punctul 17

51 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul A48

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

Discuții în cadrul echipei misiunii (A se vedea punctul 29)

A53. Așa cum se explică în ISA 220 (Revizuit),[53] partenerul de misiune este responsabil pentru crearea unui mediu care subliniază importanța unei comunicări deschise și solide în cadrul echipei misiunii. Discuția în cadrul echipei misiunii permite membrilor acesteia să își împărtășească, în timp util, perspectivele, bazate pe competențele, cunoștințele și experiența lor, cu privire la modul și ariile în care situațiile financiare pot fi susceptibile la denaturări semnificative cauzate de fraudă.

A54. Persoanele care dețin competențe sau cunoștințe specializate, cum ar fi specialiști în investigații financiare sau alți experți, pot fi invitate să participe la discuția echipei misiunii pentru a furniza perspective mai aprofundate privind susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative cauzate de fraudă. Implicarea și contribuțiile persoanelor cu competențe sau cunoștințe specializate pot crește calitatea discuțiilor purtate.

A55. Schimbul de idei poate contribui la formarea perspectivei inițiale a auditorului cu privire la exemplul dat de conducerea de la cel mai înalt nivel. Discuția poate include analizarea acțiunilor și comportamentelor conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanța, inclusiv dacă există acțiuni și comunicări clare și consecvente privind integritatea și comportamentul etic la toate nivelurile entității.

A56. Următoarele abordări pot fi utile pentru facilitarea schimbului de idei:

- Scenarii de tip „ce-ar fi dacă” – acestea pot fi utile atunci când se discută dacă anumite evenimente sau condiții creează în cadrul entității un mediu în care una sau mai multe persoane din rândul conducerii, al persoanelor responsabile cu guvernanța sau al angajaților au un stimulent sau o presiune de a comite fraudă, o oportunitate percepută de a face acest lucru și o anumită motivație a faptei și, în caz afirmativ, modul în care frauda ar putea avea loc.
- Instrumente și tehnici automatizate – acestea pot fi utilizate pentru a sprijini discuția privind susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative cauzate de fraudă. De exemplu, instrumentele și tehnicile automatizate pot fi utilizate pentru a sprijini identificarea factorilor de risc de fraudă, inclusiv tehnici care aprofundează înțelegerea stimulentelor și presiunilor, cum ar fi compararea indicatorilor financiari ai industriei sau sectorului. Relațiile neobișnuite din datele perioadei curente ale entității (de exemplu, date financiare și operaționale) pot indica indicatori sau tendințe nefavorabile comparativ cu competitorii sau cu performanța anterioară a entității.

A57. Schimbul de idei poate include, printre altele, analizarea următoarelor aspecte:

- Dacă interacțiunile observate de echipa misiunii între conducere (de exemplu, între directorul general și directorul financiar) sau între conducere și persoanele responsabile cu guvernanța pot indica o lipsă de cooperare sau de respect reciproc între părți. O astfel de circumstanță poate, la rândul său, indica un mediu favorabil existenței fraudei.
- Dacă orice schimbări neobișnuite sau inexplicabile în comportamentul sau stilul de viață al conducerii ori al angajaților, care au ajuns în atenția echipei misiunii, pot indica posibilitatea existenței unor activități frauduloase.
- Dacă informațiile cunoscute (de exemplu, obținute prin consultarea publicațiilor de specialitate sau a rapoartelor emise de organisme de reglementare) privind fraude care au afectat alte entități și au condus la denaturarea situațiilor financiare ale acestora, cum ar fi entități din aceeași industrie sau regiune geografică, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă pentru entitatea auditată.
- Dacă prezentările de informații sau lipsa acestora pot fi utilizate de conducere pentru a ascunde o înțelegere adecvată a situațiilor financiare ale entității (de exemplu, prin includerea unui volum excesiv de informații nesemnificative, utilizarea unui limbaj neclar sau ambiguu ori prin lipsa unor prezentări de informații, cum ar fi cele referitoare la contractele de finanțare în afara bilanțului sau contracte de leasing).
- Dacă există evenimente sau condiții care pot pune sub semnul întrebării, în mod semnificativ, capacitatea entității de a-și continua activitatea (de exemplu, expirarea unui brevet al unei entități din industria farmaceutică, care a condus la o scădere a veniturilor). În astfel de circumstanțe, pot exista stimulente sau presiuni pentru conducere de a comite fraudă pentru a ascunde o incertitudine semnificativă privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- Dacă entitatea are relații și tranzacții semnificative cu părți afiliate (de exemplu, o structură organizațională complexă care include mai multe entități cu scop special controlate de conducere). Aceste circumstanțe pot oferi conducerii oportunitatea de a comite fraudă, de exemplu prin majorarea artificială a profitului sau ascunderea datoriilor.
- Dacă entitatea are alte relații cu terți care generează un factor de risc de fraudă sau un risc de fraudă comisă de terți.

53 ISA 220 (Revizuit), punctul 14

Exemple:

- Pe baza înțelegerii activităților de prelucrare a informațiilor entității, auditorul a identificat un factor de risc de fraudă (respectiv, o oportunitate de a comite fraudă) rezultat din lipsa supravegherii de către conducere a unor procese de afaceri semnificative externalizate către un terț prestator de servicii.
- Pe baza înțelegerii controalelor privind accesul fizic, auditorul a identificat un factor de risc de fraudă (respectiv, o oportunitate de a comite fraudă) rezultat din lipsa unor măsuri de securitate suficiente în locații care dețin un volum semnificativ de active mici, ușoare și cu valoare ridicată.
- Pe baza înțelegerii contractelor de vânzări, auditorul a constatat că entitatea utilizează acorduri de consignație, în cadrul cărora terți vând stocurile entității în numele acesteia, iar entitatea obține venituri din aceste vânzări. Auditorul a identificat un factor de risc de fraudă (respectiv, un stimulent de a comite fraudă) rezultat din stimulentul terțului de a subraporta entității vânzările în consignație, pentru ca terțul să își atingă propriile obiective de vânzări.

A58. Echipa misiunii poate lua în considerare și alte modalități prin care conducerea ar putea eluda controalele, dincolo de utilizarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări, a estimărilor semnificative sau a tranzacțiilor în afara desfășurării normale a activității.

Exemple:

- Crearea unor evidențe fictive ale angajaților sau ale furnizorilor, în încercarea de a transfera numerar către conturi personale.
- Modificarea momentului recunoașterii unor tranzacții legitime pentru a manipula evidențele financiare.

A59. Partenerul de misiune și alți membri-cheie ai echipei misiunii care participă la discuția echipei misiunii pot utiliza, de asemenea, această ocazie, după caz, pentru:

- A sublinia importanța menținerii unei atitudini caracterizate de spirit critic pe parcursul întregului audit, în ceea ce privește potențialul existenței unor denaturări semnificative cauzate de fraudă.
- A reaminti membrilor echipei misiunii rolul acestora în deservirea interesului public prin efectuarea unor misiuni de audit de calitate și importanța menținerii obiectivității lor, pentru a facilita o evaluare critică mai riguroasă a probelor de audit obținute de la persoane din cadrul sau din afara funcțiilor de raportare financiară ori contabilitate sau din afara entității.
- A analiza procedurile de audit care pot fi selectate pentru a răspunde în mod adecvat susceptibilității situațiilor financiare ale entității la denaturări semnificative cauzate de fraudă, inclusiv dacă anumite tipuri de proceduri de audit pot fi mai eficace decât altele și modul în care poate fi integrat un element de imprevizibilitate în natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate. **Anexa 2** conține exemple de proceduri care includ un element de imprevizibilitate..

Proceduri analitice efectuate și relații neobișnuite sau neașteptate identificate (A se vedea punctul 30)

A60. Auditorul poate identifica fluctuații sau relații, la efectuarea procedurilor analitice în conformitate cu ISA 315 (Revizuit 2019),[54] care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care diferă semnificativ față de valorile așteptate.

Exemplu:

Procedura analitică	Rezultat neașteptat sau inconsecvent al procedurii analitice
O comparație între volumul vânzărilor înregistrate ale entității și capacitatea de producție a entității.	Un volum al vânzărilor care depășește capacitatea de producție poate reprezenta un indiciu pentru vânzări fictive sau pentru vânzări înregistrate înainte ca criteriile de recunoaștere a veniturilor să fi fost îndeplinite.
O analiză a tendințelor veniturilor pe luni comparativ cu retururile de vânzări pe luni, inclusiv în perioada de raportare și imediat ulterior acesteia.	O creștere a retururilor de vânzări imediat după perioada de raportare, comparativ cu retururile de vânzări din cursul lunii, poate indica existența unor acorduri secundare nedezvăluite cu clienții privind returnarea bunurilor, care, dacă ar fi cunoscute, ar împiedica recunoașterea veniturilor.

54 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 14(b)

Obținerea unei înțelegeri a entității şi a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil şi a sistemului de control intern al entității

Entitatea şi mediul său (A se vedea punctul 31)

Structura organizațională și a acționariatului entității, guvernanța, obiectivele și strategia, precum și distribuția geografică

A61. Înțelegerea structurii organizaționale și a acționariatului entității sprijină auditorul în identificarea factorilor de risc de fraudă. O structură organizațională excesiv de complexă, care implică entități juridice neobișnuite sau structuri organizaționale inutil de complexe ori neobișnuite în comparație cu alte entități din aceeași industrie, poate indica prezența unui factor de risc de fraudă.

Exemplu:

- În cazul în care există tranzacții complexe între entități din cadrul grupului, acest fapt crește oportunitatea de a manipula solduri sau de a crea tranzacții fictive.

A62. Înțelegerea naturii structurii de guvernanță a entității sprijină auditorul în identificarea factorilor de risc de fraudă. De exemplu, structuri slabe de guvernanță sau de asumare a responsabilității pot afecta supravegherea și pot crește oportunitatea de fraudă (a se vedea, de asemenea, punctele A71–A82). Cu toate acestea, unele entități pot atribui responsabilitatea supravegherii proceselor de identificare și de răspuns la fraudă în cadrul entității unui membru al conducerii superioare sau unei persoane cu responsabilitate desemnată.

Exemplu:

În cazul în care entitatea desfășoară activități semnificative de transformare digitală, aranjamentele deficitare de guvernanță privind tehnologiile nou implementate care afectează sistemul informațional al entității relevant pentru întocmirea situațiilor financiare pot crește oportunitatea de fraudă.

A63. Înțelegerea obiectivelor și a strategiei entității sprijină auditorul în identificarea factorilor de risc de fraudă. Obiectivele și strategia influențează așteptările, atât interne, cât și externe, și pot crea presiuni asupra entității pentru atingerea unor obiective de performanță financiară.

Exemplu:

Atunci când entitatea are o strategie de creștere foarte agresivă, acest fapt poate crea presiuni asupra personalului din cadrul entității de a comite fraudă pentru a atinge obiectivele stabilite.

A64. Înțelegerea distribuției geografice a entității sprijină auditorul în identificarea factorilor de risc de fraudă. Entitatea poate avea operațiuni în locații susceptibile la fraudă sau la alte acte ilegale ori neetice care pot fi comise pentru a facilita sau a ascunde frauda. Auditorul poate obține informații despre aceste locații dintr-o varietate de surse interne și externe, inclusiv prin consultarea unor baze de date relevante.

Exemple:

- Cadre juridice și de reglementare slabe, care creează un mediu permisiv pentru raportarea financiară frauduloasă fără consecințe semnificative.
- Centre financiare offshore care au reglementări mai puțin restrictive și stimulente fiscale ce pot facilita frauda prin spălarea banilor.
- Norme culturale în care mita este acceptată ca practică de afaceri, ceea ce poate conduce la utilizarea mitei pentru a facilita sau a ascunde frauda.

Sectorul economic și mediul de reglementare

A65. Înțelegerea sectorului economic și a mediului de reglementare în care operează entitatea sprijină auditorul în identificarea factorilor de risc de fraudă. Entitatea poate activa într-un sector economic susceptibil la fraudă sau la alte acte ilegale ori neetice care pot fi comise pentru a facilita sau a ascunde frauda. Auditorul poate obține o înțelegere a faptului dacă entitatea operează:

- Într-un sector economic în care există oportunități sporite de a comite fraudă (de exemplu, în industria construcțiilor, politicile de recunoaștere a veniturilor pot fi complexe și pot implica raționamente semnificative, ceea ce poate crea oportunități de fraudă).
- Într-un sector economic aflat sub presiune (de exemplu, un grad ridicat de concurență sau saturație a pieței, însoțite de marje în scădere în sectorul respectiv). Astfel de caracteristici pot crea un stimulent de a comite fraudă, întrucât atingerea obiectivelor de performanță financiară poate fi mai dificilă.
- Într-un sector economic susceptibil la acte de spălare a banilor (de exemplu, sectorul bancar sau industria jocurilor de noroc pot fi deosebit de vulnerabile la spălare de bani, ceea ce poate facilita frauda).
- Într-un sector economic caracterizat de un mediu de reglementare care poate crea stimulente sau presiuni de a comite fraudă (de exemplu, programele de ajutor guvernamental pot include praguri care trebuie îndeplinite pentru obținerea ajutorului).

Indicatorii de performanță utilizați, fie interni, fie externi

A66. Indicatorii de performanță, fie interni, fie externi, pot crea presiuni asupra entității. Aceste presiuni pot stimula, la rândul lor, conducerea sau angajații să întreprindă acțiuni pentru a îmbunătăți în mod necorespunzător performanța afacerii sau pentru a denatura situațiile financiare. Indicatorii interni de performanță pot include evaluările performanței angajaților și politicile de remunerare bazate pe stimulente. Indicatorii externi de performanță pot include așteptările acționarilor, analiștilor sau ale altor utilizatori.

> **Exemple:**
>
> Instrumentele și tehnicile automatizate, cum ar fi analiza datelor defalcate, de exemplu pe segmente de activitate sau linii de produse, pot fi utilizate de auditor pentru a identifica neconcordanțe sau anomalii în datele utilizate pentru indicatorii de performanță.

A67. Auditorul poate lua în considerare ascultarea teleconferințelor cu analiștii privind rezultatele entității sau consultarea rapoartelor analiștilor. Acestea pot furniza auditorului informații cu privire la existența unor așteptări excesive sau nerealiste ale analiștilor privind performanța financiară a entității. Auditorii pot, de asemenea, să obțină informații despre atitudinea conducerii față de aceste așteptări, pe baza modului în care conducerea interacționează cu analiștii. Așteptările excesive ale analiștilor, care sunt susținute de angajamente ale conducerii de a le îndeplini, pot indica presiuni și motive pentru conducere de a manipula indicatorii-cheie de performanță.

A68. Alte aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare includ:

- Pachetele de remunerare ale conducerii. Atunci când o parte semnificativă a remunerației conducerii este condiționată de atingerea unor obiective financiare, conducerea poate fi stimulată să manipuleze rezultatele financiare.
- Atenția negativă din partea mass-media, rapoarte de vânzare în lipsă sau rapoarte negative ale analiștilor. Atunci când conducerea se află sub presiune sau sub o atenție sporită pentru a răspunde acestor aspecte, aceasta poate fi stimulată să manipuleze rezultatele financiare.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A69. În cazul unei entități din sectorul public, legiuitorii și autoritățile de reglementare sunt adesea principalii utilizatori ai situațiilor sale financiare și pot avea, prin urmare, așteptări în legătură cu indicatorii externi de performanță. Auditorul poate lua, de asemenea, în considerare natura și amploarea examinării externe exercitate de alte părți sau de public, întrucât conducerea entității din sectorul public poate fi stimulată să manipuleze rezultatele financiare atunci când se află sub presiune sau sub o atenție sporită.

Înțelegerea cadrului de raportare financiară aplicabil și a politicilor contabile ale entității (A se vedea punctul 31)

A70. Aspectele legate de cadrul de raportare financiară aplicabil pe care auditorul le poate lua în considerare atunci când obține o înțelegere a ariilor în care poate exista o susceptibilitate crescută la denaturare ca urmare a subiectivismului conducerii sau a altor factori de risc de fraudă includ:

- Arii din cadrul de raportare financiară aplicabil care necesită:
  - o bază de evaluare care implică utilizarea unei metode complexe aferente unei estimări contabile.
  - formularea de către conducere a unor raționamente semnificative, cum ar fi estimările contabile cu un grad ridicat de incertitudine a estimării sau situațiile în care nu a fost încă stabilit un tratament contabil pentru produse financiare noi și emergente (de exemplu, anumite tipuri de active digitale).

- expertiză într-un domeniu diferit de contabilitate, cum ar fi calcule actuariale, evaluări sau date tehnice, în special în situațiile în care conducerea poate influența și direcționa activitatea desfășurată și concluziile formulate de experții conducerii.

- Modificări ale cadrului de raportare financiară aplicabil. De exemplu, conducerea poate aplica eronat, în mod intenționat, cerințe contabile noi referitoare la valori, clasificare, modalitatea de prezentare sau prezentări de informații.
- Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către conducere. De exemplu, alegerea politicilor contabile de către conducere nu este consecventă cu cea a unor entități similare din același sector economic.
- Valoarea unei estimări contabile selectate de conducere pentru recunoaștere sau prezentare în situațiile financiare.

Exemple:

- Conducerea poate selecta, în mod repetat, valori din zona intervalului de rezultate posibile care generează un rezultat de raportare financiară avantajos pentru conducere.
- Conducerea poate utiliza un model care aplică o metodă ce nu este cunoscută sau utilizată în mod curent într-un anumit sector economic sau mediu.

Înțelegerea componentelor sistemului de control intern al entității

Mediul de control

Cultura entității și angajamentul conducerii față de integritate și valori etice (A se vedea punctul 32(a)(i))

A71. Înțelegerea aspectelor mediului de control al entității care vizează cultura entității și înțelegerea angajamentului conducerii față de integritate și valori etice sprijină auditorul în stabilirea atitudinii adoptate de conducere și a exemplului dat la cel mai înalt nivel în ceea ce privește prevenirea și detectarea fraudei.

A72. La analizarea măsurii în care conducerea demonstrează un angajament față de comportamentul etic, auditorul poate obține o înțelegere, prin intervievarea conducerii și angajaților și prin luarea în considerare a informațiilor din surse externe, cu privire la:

- Angajamentul conducerii față de integritate și valori etice, reflectat în acțiunile sale. Acest aspect este important, întrucât angajații sunt mai predispuși să adopte un comportament etic atunci când conducerea demonstrează un angajament ferm față de integritate și comportament etic.
- Comunicările entității privind integritatea și valorile etice. De exemplu, entitatea poate avea o declarație de misiune, un cod de etică sau o politică antifraudă care stabilesc așteptările față de personalul entității în ceea ce privește angajamentul față de integritate și valori etice în gestionarea riscului de fraudă. În entitățile mai mari sau mai complexe, conducerea poate institui, de asemenea, un proces prin care angajații confirmă anual că au respectat codul de etică al entității.
- Dezvoltarea de către entitate a programelor de conștientizare a fraudei. De exemplu, entitatea poate solicita angajaților să urmeze cursuri de etică și de conduită ca parte a unui program de formare continuă. În entitățile mai mari sau mai complexe, pot fi necesare programe de instruire specifice pentru persoanele care au un rol în prevenirea și detectarea fraudei (de exemplu, pentru persoanele care exercită funcția de audit intern).
- Reacția conducerii la activități frauduloase. De exemplu, atunci când practici neetice minore sunt trecute cu vederea (de exemplu, furturi mărunte, fraude privind decontarea cheltuielilor), acest lucru poate indica faptul că fraudele mai semnificative comise de angajați-cheie ar putea fi tratate într-o manieră similar de indulgentă.

Programul de avertizare de integritate al entității (sau alt program de raportare a fraudei) (A se vedea punctul 32(a)(ii))

A73. Adesea, fraudele sunt descoperite ca urmare a sesizărilor sau plângerilor transmise prin intermediul programului de avertizare de integritate al unei entități. Programele de avertizare de integritate, pe care unele entități le pot denumi diferit, inclusiv, de exemplu, linie telefonică pentru raportarea fraudei, sunt concepute pentru a colecta, printre altele, informații de la angajați, clienți și alți factori interesați cu privire la acuzații de fraudă care afectează entitatea. Un program de avertizare de integritate reprezintă adesea o componentă esențială a managementului riscului de fraudă al entității.

A74. Proiectarea unui program de avertizare de integritate va varia în funcție de natura și complexitatea entității, inclusiv de expunerea acesteia la riscuri de fraudă. De exemplu, programele de avertizare de integritate mai formalizate pot include o adresă de e-mail dedicată, un site web sau un mecanism de raportare telefonică, instruire formală pentru toți angajații, raportări periodice către conducere și către persoanele responsabile cu guvernanța cu privire la aspectele raportate prin program sau administrarea programului de către un terț. Alternativ, programele de avertizare de integritate pot consta în

procese mai puțin formale, care pot include comunicarea verbală a existenței programului sau comunicarea prin intermediul site-ului web al entității, unde pot fi primite sesizări sau plângeri, împreună cu monitorizarea realizată de personalul de resurse umane al entității sau de o parte independentă, cum ar fi consilierul juridic extern.

A75. La obținerea unei înțelegeri a programului de avertizare de integritate al entității, auditorul poate:

- obține o înțelegere a modului în care entitatea primește sesizări sau plângeri, a obiectivității și competenței persoanelor implicate în administrarea programului, a caracterului adecvat al proceselor entității de soluționare a aspectelor semnalate, inclusiv a proceselor de investigare și remediere, precum și a protecției acordate avertizorilor de integritate. Într-o entitate mai mare sau mai complexă, lipsa unui program de avertizare de integritate sau existența unuia ineficient poate indica deficiențe ale mediului de control al entității.
- inspecta dosarele programului de avertizare de integritate pentru a identifica sesizări sau plângeri care pot acuza fraude ce nu sunt investigate de entitate sau informații care pot ridica semne de întrebare cu privire la angajamentul conducerii de a crea și menține o cultură a onestității și a comportamentului etic.
- efectua proceduri suplimentare aferente acuzațiilor de fraudă care sunt investigate de entitate, în conformitate cu cerințele de la punctele 55–58.

Supravegherea exercitată de persoanele responsabile cu guvernanța (A se vedea punctul 32(a)(iii))

A76. În multe jurisdicții, practicile de guvernanță corporativă sunt bine dezvoltate, iar persoanele responsabile cu guvernanța joacă un rol activ în supravegherea evaluării riscurilor entității, inclusiv a riscurilor de fraudă și a controalelor care abordează aceste riscuri. Având în vedere că responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța și ale conducerii pot varia de la o entitate la alta și de la o jurisdicție la alta, este important ca auditorul să înțeleagă responsabilitățile fiecărei părți pentru a putea obține o înțelegere a supravegherii exercitate de persoanele adecvate în ceea ce privește prevenirea și detectarea fraudei.[55]

A77. O înțelegere a supravegherii exercitate de persoanele responsabile cu guvernanța poate oferi perspective privind susceptibilitatea entității la frauda conducerii, caracterul adecvat al controalelor care previn sau detectează frauda și competența și integritatea conducerii. Auditorul poate obține această înțelegere în mai multe moduri, cum ar fi prin participarea la ședințele în care au loc astfel de discuții, citirea proceselor-verbale ale acestor ședințe sau intervievarea persoanelor responsabile cu guvernanța.

A78. Eficacitatea supravegherii exercitate de persoanele responsabile cu guvernanța este influențată de obiectivitatea acestora și de familiaritatea lor cu procesele și controalele implementate de conducere pentru prevenirea sau detectarea fraudei. De exemplu, supravegherea de către persoanele responsabile cu guvernanța a eficacității controalelor destinate prevenirii sau detectării fraudei reprezintă un aspect important al rolului lor de supraveghere, iar obiectivitatea unei astfel de evaluări este influențată de independența acestora față de conducere.

Adaptabilitate (A se vedea punctul 32(a)(iii))

A79. În anumite cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanța sunt implicate în conducerea entității. Aceasta poate fi situația unei entități mai mici sau mai puțin complexe, în care un singur proprietar conduce entitatea și nicio altă persoană nu are un rol de guvernanță. În aceste cazuri, în mod obișnuit, nu este necesară nicio acțiune din partea auditorului, întrucât nu există o supraveghere separată de conducere.

Intervievarea persoanelor responsabile cu guvernanța (A se vedea punctul 32(c))

A80. Auditorul poate, de asemenea, adresa întrebări persoanelor responsabile cu guvernanța cu privire la modul în care entitatea evaluează riscul de fraudă, la controalele entității pentru prevenirea sau detectarea fraudei, la cultura entității și la angajamentul conducerii față de integritate și valori etice.

A81. Întrebările specifice privind ariile susceptibile la denaturare ca urmare a subiectivismului conducerii sau a fraudei de către conducere pot viza atât riscul inerent, cât și riscul de control. Astfel de întrebări pot include raționamentele conducerii în contabilizarea estimărilor contabile complexe sau a tranzacțiilor neobișnuite ori complexe, inclusiv a celor din domenii controversate sau emergente, care pot fi susceptibile la raportare financiară frauduloasă.

A82. Întrebările privind existența, în cunoștința persoanelor responsabile cu guvernanța, a unor deficiențe ale controlului intern legate de prevenirea și detectarea fraudei pot sprijini evaluarea de către auditor a componentelor sistemului de control intern al entității. Astfel de întrebări pot evidenția circumstanțe din cadrul sistemului de control intern al entității care oferă oportunități de a comite fraudă sau care pot afecta atitudinea conducerii ori capacitatea acesteia de a motiva acțiuni

55 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța,* punctele A1–A8, oferă îndrumări privind persoanele cu care auditorul ar trebui să comunice, inclusiv în situațiile în care structura de guvernanță a entității nu este bine definită.

fraudulоase. De exemplu, înțelegerea stimulentelor sau a presiunilor asupra conducerii care pot conduce la un subiectivism intenționat sau neintenționat al conducerii, poate sprijini înțelegerea de către auditor a procesului de evaluare a riscurilor al entității și a riscurilor de afaceri. Astfel de informații pot influența evaluarea de către auditor a efectului asupra caracterului rezonabil al ipotezelor semnificative formulate de conducere sau asupra așteptărilor acesteia.

Procesul de evaluare a riscurilor al entității

Procesul entității de identificare, evaluare și tratare a riscurilor de fraudă (A se vedea punctul 33(a))

A83. Conducerea poate pune un accent puternic pe prevenirea fraudei prin implementarea unui program de management al riscului de fraudă. Proiectarea programului de management al riscului de fraudă poate fi influențată de natura și complexitatea entității și poate include următoarele elemente:

- Stabilirea politicilor de guvernanță a riscului de fraudă.
- Efectuarea unei evaluări a riscului de fraudă.
- Proiectarea și implementarea activităților de control preventive și detectare a fraudei.
- Desfășurarea unor investigații.
- Monitorizarea și evaluarea programului de management al riscului de fraudă, în ansamblu.

Identificarea riscurilor de fraudă (A se vedea punctul 33(a)(i))

A84. Procesul de evaluare a riscurilor al entității poate include o evaluare a stimulentelor, presiunilor și oportunităților de a comite fraudă sau a modului în care entitatea poate fi susceptibilă la fraudă comisă de terți. Procesul de evaluare a riscurilor al entității poate lua, de asemenea, în considerare potențiala eludare a controalelor de către conducere, precum și ariile în care există deficiențe ale controlului, inclusiv lipsa separării atribuțiilor.

A85. Atunci când se aplică cerințe legale sau de reglementare, conducerea poate lua în considerare riscurile legate de deturnarea activelor sau de raportarea financiară frauduloasă în raport cu conformitatea entității cu legile sau reglementările. De exemplu, un risc de fraudă poate include includerea unor informații inexacte pentru o raportare către autorități de reglementare, cu scopul de a cosmetiza performanța entității și, astfel, de a evita inspecțiile autorităților de reglementare sau sancțiunile.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A86. În sectorul public, conducerea poate fi nevoită să ia în considerare riscuri asociate presiunilor politice de a atinge anumite rezultate, precum și presiunilor de a se încadra în bugetul aprobat, inclusiv în ceea ce privește cheltuielile supuse unor limite legale.

Evaluarea semnificației riscurilor de fraudă identificate și abordarea riscurilor de fraudă evaluate (A se vedea punctul 33(a)(ii)–(iii))

A87. Există mai multe abordări pe care conducerea le poate utiliza pentru a evalua riscurile de fraudă, iar abordarea poate varia în funcție de natura și circumstanțele entității. Entitatea poate evalua riscurile de fraudă utilizând diferite forme, cum ar fi o matrice complexă de evaluare a riscurilor sau o prezentare narativă simplă.

A88. La determinarea probabilității apariției fraudei, conducerea poate lua în considerare atât probabilitatea, cât și frecvența (respectiv numărul incidentelor de fraudă care pot fi așteptate). Alți factori pe care conducerea îi poate lua în considerare la determinarea probabilității pot include volumul tranzacțiilor sau beneficiile financiare pentru autorul fraudei.

A89. Conducerea poate aborda probabilitatea unui risc de fraudă prin întreprinderea de acțiuni în cadrul celorlalte componente ale sistemului de control intern al entității sau prin modificarea anumitor aspecte ale entității sau ale mediului său. Pentru a aborda riscurile de fraudă, o entitate poate alege să înceteze desfășurarea activității în anumite locații, să realoce autoritatea în cadrul personalului-cheie sau să modifice anumite aspecte ale modelului său de afaceri.

Exemplu:

În cadrul procesului de evaluare a riscurilor entității referitor la frauda comisă de terți, conducerea a identificat un nivel neobișnuit al plăților către furnizori recent adăugați în baza de date a furnizorilor aprobați ai entității. În urma investigării situației, conducerea a stabilit că personalul din achiziții și aprovizionare a acționat în complicitate cu furnizorii la momentul includerii acestora în baza de date. Conducerea a proiectat și a implementat controale pentru a preveni și detecta reapariția fraudei legate de furnizori.

A90. Dacă identifică riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă pe care conducerea nu le-a identificat, auditorul are obligația de a determina dacă astfel de riscuri sunt de natura celor care, în mod rezonabil, ar fi fost de așteptat să fie identificate de procesul de evaluare a riscurilor al entității și, dacă da, să obțină o înțelegere a motivelor pentru care procesul de evaluare a riscurilor al entității nu a identificat astfel de riscuri de denaturare semnificativă.[56]

Adaptabilitate (A se vedea punctul 33(a))

A91. În entitățile mai mici și mai puțin complexe, în special în entitățile conduse de proprietar, modul în care procesul de evaluare a riscurilor al entității este proiectat, implementat și menținut poate varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității. Atunci când nu există procese formalizate sau politici ori proceduri documentate, auditorul are totuși obligația de a obține o înțelegere a modului în care conducerea sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernanța identifică riscurile de fraudă legate de deturnarea activelor și raportarea financiară frauduloasă, evaluează semnificația riscurilor de fraudă identificate și abordează riscurile evaluate.

Intervievarea conducerii și altor persoane din cadrul entității (A se vedea punctul 33(b))

A92. Conducerea își asumă responsabilitatea pentru sistemul de control intern al entității și pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității. În consecință, este adecvat ca auditorul să adreseze întrebări conducerii cu privire la propriul proces al conducerii de identificare și de răspuns la riscurile de fraudă ale entității. Natura, amploarea și frecvența procesului de evaluare a riscurilor al conducerii pot varia de la o entitate la alta. În unele entități, evaluarea de către conducere poate avea loc anual sau ca parte a monitorizării continue. În alte entități, evaluarea de către conducere poate fi mai puțin structurată și mai puțin frecventă. Natura, amploarea și frecvența procesului de evaluare a riscurilor al conducerii sunt relevante pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control al entității. De exemplu, faptul că cei din conducere nu au un proces de evaluare a riscurilor sau că procesul de evaluare a riscurilor al entității nu abordează riscurile de fraudă identificate poate indica importanța redusă pe care conducerea o acordă controlului intern.

A93. Intervievările conducerii pot furniza informații utile cu privire la riscurile de denaturare semnificativă rezultate din frauda angajaților. Cu toate acestea, este puțin probabil ca astfel de întrebări să furnizeze informații utile privind riscurile de denaturare semnificativă rezultate din frauda comisă de conducere. Întrebările adresate altor persoane din cadrul entității pot oferi perspective suplimentare privind controalele de prevenire a fraudei, exemplul dat de conducere la cel mai înalt nivel și cultura organizațională. Răspunsurile la aceste întrebări pot servi, de asemenea, la coroborarea răspunsurilor primite de la conducere sau pot furniza informații privind posibilitatea eludării controalelor de către conducere.

Exemple:

Alte persoane din cadrul entității cărora auditorul le poate adresa întrebări cu privire la existența sau suspiciunea de fraudă includ:

- Personal operațional care nu este implicat direct în procesul de raportare financiară.
- Angajați cu niveluri diferite de autoritate.
- Angajați implicați în inițierea, procesarea sau înregistrarea tranzacțiilor complexe sau neobișnuite și persoanele care îi supervizează sau îi monitorizează.
- Consilierii juridici interni.
- Directorul de etică, directorul de conformitate sau o persoană cu rol echivalent.
- Persoana sau persoanele responsabile cu gestionarea acuzațiilor de fraudă.

A94. Conducerea se află adesea în poziția cea mai favorabilă pentru a comite fraudă. În consecință, atunci când evaluează răspunsurile conducerii la întrebări, cu o atitudine de scepticism profesional, auditorul poate considera necesar să coroboreze aceste răspunsuri cu informații provenite din alte surse.

A95. Intervievările conducerii și a altor persoane din cadrul entității pot fi cele mai eficace atunci când implică o discuție și sunt formulate de membri cu experiență ai echipei misiunii. Acest lucru permite un dialog bidirecțional cu persoanele intervievate și oferă auditorului oportunitatea de a adresa întrebări aprofundate și de clarificare.

Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern

Evaluări continue și evaluări individuale pentru monitorizarea eficacității controalelor destinate prevenirii sau detectării fraudei (A se vedea punctul 34(a))

56 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 23

A96. Aspectele care pot fi relevante pentru auditor de luat în considerare atunci când obține o înțelegere a acelor elemente ale procesului entității care vizează evaluările continue și individuale pentru monitorizarea eficacității controalelor destinate prevenirii sau detectării fraudei, precum și identificarea și remedierea deficiențelor de control aferente pot include:

- Dacă conducerea a identificat anumite locații operaționale sau segmente de activitate pentru care este mai probabil să existe un risc de fraudă și dacă conducerea a avut în vedere abordări diferite pentru monitorizarea acestor locații operaționale sau segmente de activitate.
- Modul în care entitatea monitorizează controalele care abordează riscurile de fraudă în fiecare componentă a sistemului de control intern al entității, inclusiv eficacitatea operațională a controalelor antifraudă și remedierea, după caz, a deficiențelor de control.

Intervievarea persoanelor din cadrul funcției de audit intern (A se vedea punctul 34(b))

A97. Funcția de audit intern a unei entități poate desfășura activități de asigurare și de consiliere concepute pentru a evalua și a îmbunătăți eficacitatea proceselor de guvernanță, management al riscurilor și control intern ale entității. În această calitate, funcția de audit intern poate identifica fraude sau poate fi implicată pe parcursul procesului de investigare a unei fraude. În consecință, întrebările adresate persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern pot furniza auditorului informații utile cu privire la cazuri de fraudă, suspiciuni de fraudă sau acuzații de fraudă, precum și la riscul de fraudă.

A98. ISA 315 (Revizuit 2019) și ISA 610 (Revizuit 2013) stabilesc cerințe și oferă îndrumări relevante pentru auditarea entităților care dispun de o funcție de audit intern.[57]

Exemple:

În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019) și ISA 610 (Revizuit 2013), în contextul fraudei, auditorul poate, de exemplu, adresa întrebări cu privire la:

- Modul în care procesul de evaluare a riscurilor entității tratează riscul de fraudă.
- Procesele și controalele entității pentru prevenirea sau detectarea fraudei.
- Cultura entității și angajamentul conducerii față de integritate și valori etice.
- Dacă funcția de audit intern are cunoștință de cazuri de eludare a controalelor de către conducere.
- Procedurile efectuate, dacă este cazul, de funcția de audit intern pe parcursul exercițiului financiar în legătură cu frauda și dacă conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța au răspuns în mod satisfăcător constatărilor rezultate din aceste proceduri.
- Procedurile efectuate, dacă este cazul, de funcția de audit intern în investigarea fraudelor și a încălcărilor suspectate ale codului de etică și valorilor entității și dacă conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța au răspuns în mod satisfăcător constatărilor rezultate din aceste proceduri.
- Rapoartele sau comunicările legate de fraudă, dacă există, întocmite de funcția de audit intern și dacă conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța au răspuns în mod satisfăcător constatărilor rezultate din aceste rapoarte.
- Deficiențele de control identificate de funcția de audit intern care sunt relevante pentru prevenirea și detectarea fraudei și dacă conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța au răspuns în mod satisfăcător constatărilor rezultate din aceste deficiențe.

Sistemul informațional și comunicarea (A se vedea punctele 35 și 49)

A99. Obținerea unei înțelegeri a sistemului informațional al entității și a comunicării relevante pentru întocmirea situațiilor financiare include modul în care entitatea încorporează informațiile rezultate din procesarea tranzacțiilor în registrul Cartea mare. Acest lucru implică, în mod obișnuit, utilizarea înregistrărilor contabile, fie standard sau atipice, fie automatizate sau manuale. Această înțelegere îi permite auditorului să identifice populația de înregistrări contabile și alte ajustări care trebuie testate în conformitate cu punctul 49(b). Obținerea unei înțelegeri a populației poate oferi auditorului perspective privind înregistrările contabile și alte ajustări care pot fi susceptibile la intervenții neautorizate sau necorespunzătoare ori la manipulare. Acest lucru poate sprijini auditorul în proiectarea și efectuarea procedurilor de audit asupra notelor contabile și altor ajustări, în conformitate cu punctele 49(c) și 49(d).

A100. **Anexa 4** include considerente suplimentare pentru selectarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări pentru testare, inclusiv aspecte cu privire la care înțelegerea îi oferă auditorului cunoștințe relevante.

57 ISA 315 (Revizuit 2019), punctele 14(a) și 24(a)(ii), și ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*

A101. La efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor, auditorul poate lua în considerare modificările din mediul IT al entității ca urmare a introducerii unor aplicații IT noi sau a îmbunătățirilor aduse infrastructurii IT, care pot influența susceptibilitatea entității la fraudă sau pot crea vulnerabilități în mediul IT (de exemplu, modificări ale bazelor de date implicate în procesarea sau stocarea tranzacțiilor). De asemenea, poate exista o susceptibilitate sporită la denaturare ca urmare a subiectivismului conducerii sau a altor factori de risc de fraudă atunci când sunt utilizate aplicații IT complexe pentru inițierea sau procesarea tranzacțiilor ori a informațiilor, cum ar fi utilizarea inteligenței artificiale sau a algoritmilor de învățare automată pentru calcularea și inițierea înregistrărilor contabile. În astfel de circumstanțe, auditorul poate desemna persoane cu competențe și cunoștințe specializate, cum ar fi specialiști în investigații financiare și IT, sau persoane cu experiență mai mare, în cadrul misiunii.

Activități de control (A se vedea punctele 33 şi 36)

A102. Conducerea poate formula raționamente cu privire la natura și amploarea controalelor pe care alege să le implementeze și la natura și amploarea riscurilor pe care alege să le accepte, având în vedere natura și circumstanțele entității. La stabilirea controalelor care urmează să fie implementate pentru prevenirea sau detectarea fraudei, conducerea ia în considerare riscurile ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.

A103. Controalele concepute pentru prevenirea sau detectarea fraudei sunt, în general, clasificate ca fiind fie preventive (concepute pentru a împiedica producerea unui eveniment sau a unei tranzacții frauduloase), fie de detectare (concepute pentru a descoperi un eveniment sau o tranzacție frauduloasă după ce frauda a avut loc). Abordarea riscurilor de fraudă poate implica o combinație de controale preventive și de detectare, manuale și automatizate, care permit entității să monitorizeze indicatorii de fraudă în limitele toleranței sale la risc.

Exemple:

Controale preventive

- Definirea clară și documentată a persoanelor care sunt factori de decizie, prin delegări, autorizări și alte instrucțiuni.
- Controale privind accesul, inclusiv cele care vizează securitatea fizică a activelor împotriva accesului, dobândirii, utilizării sau cedării neautorizate și cele care previn accesul neautorizat la mediul IT și la informațiile entității, cum ar fi procedurile de autentificare.
- Controale asupra procesului de proiectare, programare, testare și migrare a modificărilor aduse sistemului IT.
- Verificări la angajare, perioade de probă, evaluări de eligibilitate sau verificări de securitate pentru a evalua integritatea noilor angajați, contractori sau terți.
- Imposibilitatea ca informațiile sensibile sau confidențiale să părăsească mediul IT al entității fără autorizare sau fără a fi detectate.

Controale de detectare

- Rapoarte privind excepțiile pentru identificarea activităților neobișnuite sau care nu se încadrează în cursul normal al activității, în vederea investigării ulterioare.
- Mecanisme care permit angajaților entității și terților să transmită comunicări anonime sau confidențiale către persoanele adecvate din cadrul entității cu privire la fraude identificate sau suspectate.
- Programe software de detectare a fraudei integrate în infrastructura IT, care analizează automat datele tranzacțiilor sau permit monitorizarea și analiza datelor pentru a identifica abateri față de ceea ce este standard, normal sau așteptat și care pot indica, prin urmare, fraudă.

A104. ISA 315 (Revizuit 2019)[58] impune auditorului să obțină o înțelegere a controalelor asupra înregistrărilor contabile, precum și să evalueze proiectarea acestora și să determine dacă au fost implementate, ca parte a înțelegerii sistemului de control intern al entității. Această înțelegere se concentrează asupra controalelor aferente înregistrărilor contabile care abordează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, fie ca urmare a fraudei, fie a erorii. Punctele 48–49 din prezentul ISA impun auditorului să proiecteze și să efectueze proceduri de audit pentru a testa caracterul adecvat al înregistrărilor contabile și sunt axate în mod specific pe riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei (a se vedea **Anexa 4** pentru considerente suplimentare privind testarea înregistrărilor contabile).

A105. Informațiile rezultate din înțelegerea controalelor asupra înregistrărilor contabile, concepute pentru prevenirea sau detectarea fraudei, sau absența unor astfel de controale, pot fi utile și la identificarea factorilor de risc de fraudă care pot

58 ISA 315 (Revizuit 2019), punctele 26(a)(ii) şi 26(d)

influența evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

A106. Următoarele reprezintă exemple de controale IT generale care pot trata riscurile rezultate din utilizarea IT și pot fi, de asemenea, relevante pentru prevenirea sau detectarea fraudei.

Exemple:

- Controale care separă accesul pentru efectuarea modificărilor într-un mediu de producție (respectiv, mediul utilizatorilor finali).
- Controale privind accesul pentru gestionarea:
  - accesului privilegiat – cum ar fi controalele asupra accesului utilizatorilor administratori sau al altor utilizatori cu drepturi extinse.
  - acordării și modificării drepturilor de acces– cum ar fi controalele de autorizare a modificărilor aduse drepturilor de acces ale utilizatorilor existenți, inclusiv în cazul conturilor nepersonale sau generice care nu sunt asociate unor persoane specifice din cadrul entității.
- revizuirea jurnalelor de sistem care urmăresc accesul la sistemul informațional, permițând monitorizarea activității utilizatorilor și raportarea către conducere a încălcărilor de securitate.

Adaptabilitate

A107. Pentru anumite entități a căror natură și circumstanțe sunt mai complexe, cum ar fi cele care operează în sectorul asigurărilor sau în sectorul bancar, pot exista controale preventive și de detectare mai complexe. Aceste controale pot influența, de asemenea, măsura în care sunt necesare competențe specializate pentru a sprijini auditorul în obținerea unei înțelegeri a procesului de evaluare a riscurilor al entității.

Deficiențe ale controlului intern în cadrul sistemului de control intern al entității (A se vedea punctul 37)

A108. La efectuarea evaluărilor fiecărei componente a sistemului de control intern al entității, auditorul poate determina că anumite politici ale entității, aferente unei componente, nu sunt adecvate naturii și circumstanțelor entității. O astfel de determinare poate constitui un indicator care îl sprijină pe auditor în identificarea deficiențelor de control intern relevante pentru prevenirea și detectarea fraudei. Dacă auditorul a identificat una sau mai multe deficiențe de control relevante pentru prevenirea sau detectarea fraudei, auditorul poate lua în considerare efectul acestor deficiențe de control asupra proiectării procedurilor de audit ulterioare, în conformitate cu ISA 330.

A109. Punctul 60(c) din prezentul ISA și ISA 265[59] stabilesc alte cerințe privind deficiențele identificate ale controlului intern.

Evaluarea factorilor de risc de fraudă (A se vedea punctul 38)

A110. Semnificația factorilor de risc de fraudă variază considerabil. Unii dintre acești factori pot fi prezenți în entități în care condițiile specifice nu generează riscuri de denaturare semnificativă. În consecință, determinarea dacă factorii de risc de fraudă, individual sau în combinație, indică existența unor riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă reprezintă un aspect de raționament profesional.

A111. Dimensiunea, complexitatea și structura acționariatului entității influențează semnificativ analiza factorilor de risc de fraudă. De exemplu, în funcție de natura și circumstanțele entității, pot exista factori care, în general, limitează comportamentele necorespunzătoare ale conducerii, cum ar fi:

- supravegherea eficace exercitată de persoanele responsabile cu guvernanța.
- existența unei funcții de audit intern eficace.
- existența și aplicarea unui cod de conduită scris.
- existența unui program eficace de avertizare de integritate (sau a unui alt program de raportare a fraudei).

În plus, factorii de risc de fraudă analizați la nivelul unui segment de activitate pot oferi perspective diferite față de cele obținute atunci când sunt analizați la nivelul întregii entități.

Adaptabilitate

A112. În cazul unei entități mai mici sau mai puțin complexe, unele sau toate aceste considerente pot să nu fie aplicabile sau pot fi mai puțin relevante. De exemplu, o entitate mai mică sau mai puțin complexă poate să nu aibă un cod de conduită scris,

59 ISA 265, punctul 8

dar, în schimb, poate să dezvolte o cultură care pune accent pe importanța integrității și a comportamentului etic prin comunicare verbală și prin exemplul oferit de conducere. Dominarea conducerii de către o singură persoană într-o entitate mai mică sau mai puțin complexă nu indică, în general, în sine, un eșec al conducerii de a manifesta și comunica o atitudine adecvată față de controlul intern și procesul de raportare financiară. În unele entități, necesitatea autorizării de către conducere poate compensa controale altfel deficitare și poate reduce riscul de fraudă din partea angajaților. Cu toate acestea, dominarea conducerii de către o singură persoană creează un mediu propice pentru eludarea controalelor de către conducere.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă (A se vedea punctul 39)

A113. La determinarea dacă factorii de risc de fraudă, individual sau în combinație, indică existența unor riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, auditorul poate lua în considerare:

- Probabilitatea și amploarea fraudei rezultate din factorii de risc de fraudă. Factorii de risc de fraudă influențează evaluarea de către auditor a probabilității și amplorii unei potențiale denaturări pentru riscurile identificate de denaturare cauzată de fraudă. Analizarea gradului în care factorii de risc de fraudă afectează susceptibilitatea unei aserțiuni la denaturare îl sprijină pe auditor în evaluarea adecvată a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, cauzată de fraudă.
- Numărul factorilor de risc de fraudă care se referă la aceeași clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare de informații. Atunci când mai mulți factori de risc de fraudă se referă la aceeași clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare de informații, acest lucru poate indica existența unui risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor.

A114. Determinarea dacă riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă există la nivelul situațiilor financiare sau la nivelul aserțiunilor pentru clase de tranzacții, solduri de cont și prezentări de informații poate sprijini auditorul în stabilirea răspunsurilor adecvate pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Exemple:

Aserțiunile relevante și clasele de tranzacții, soldurile de cont sau prezentările aferente care pot fi susceptibile la denaturare semnificativă cauzată de fraudă includ:

- Acuratețea sau evaluarea veniturilor din contracte cu clienții – veniturile din contracte cu clienții pot fi susceptibile la estimări necorespunzătoare ale valorii contraprestației la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise către client.
- Existența sau clasificarea cheltuielilor – cheltuielile pot fi susceptibile la includerea unor cheltuieli fictive sau personale pentru a minimiza impozitele sau alte obligații legale.
- Existența soldurilor de numerar – soldurile de numerar pot fi susceptibile la crearea unor confirmări externe sau extrase bancare falsificate sau modificate.
- Evaluarea soldurilor conturilor care implică estimări contabile complexe – soldurile de cont care implică estimări contabile complexe, cum ar fi fondul comercial și alte active necorporale, deprecierea stocurilor, pierderile de credit așteptate, datoriile din contracte de asigurare, datoriile privind beneficiile post-angajare ale angajaților, datoriile de mediu sau provizioanele pentru remedierea mediului, pot fi susceptibile la incertitudine ridicată a estimărilor, subiectivitate semnificativă și părtinire a conducerii în formularea raționamentelor privind evenimente sau condiții viitoare.
- Clasificarea – anumite venituri sau cheltuieli pot fi susceptibile la clasificare eronată în situația rezultatului global, de exemplu pentru a manipula indicatori-cheie de performanță.
- Prezentarea informațiilor – prezentările pot fi susceptibile la omiterea, prezentarea incompletă sau inexactă a informațiilor, de exemplu prezentările referitoare la datorii contingente, aranjamente în afara bilanțului, garanții financiare sau clauze restrictive aferente împrumuturilor.

A115. Evaluarea proiectării controalelor care tratează riscuri semnificative sau care sprijină funcționarea altor controale ce tratează riscuri semnificative implică analiza de către auditor a faptului dacă respectivul control, individual sau în combinație cu alte controale, este capabil să prevină în mod eficace sau să detecteze și să corecteze denaturări semnificative cauzate de fraudă (respectiv obiectivul controlului). Auditorul determină dacă controalele identificate au fost implementate prin stabilirea faptului că acestea există și că entitatea le utilizează. Controalele din mediul de control, procesul de evaluare a riscurilor al entității și procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern sunt, în principal, controale indirecte. De exemplu, un program de avertizare de integritate (sau un alt program de raportare a

fraudei) poate reprezenta un control indirect în cadrul mediului de control. Controalele indirecte pot să nu fie suficient de precise pentru a preveni, detecta sau corecta denaturări cauzate de fraudă la nivelul aserțiunilor, dar sprijină alte controale și, prin urmare, pot avea un efect indirect asupra probabilității ca o denaturare cauzată de fraudă să fie prevenită sau detectată în timp util. Cu toate acestea, unele controale din cadrul acestor componente pot fi, de asemenea, controale directe.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A116. În sectorul public, deturnarea activelor (inclusiv utilizarea necorespunzătoare a fondurilor publice în beneficiu privat) poate reprezenta un tip de fraudă mai frecvent comparativ cu raportarea financiară frauduloasă. În plus, pot exista mai multe oportunități pentru terți de a comite fraude prin intermediul programelor de granturi, contractelor și programelor de asistență socială sau beneficii.

Exemplu:

- Factorii de risc de fraudă pot fi prezenți atunci când o persoană cu un rol semnificativ într-o entitate din sectorul public deține autoritatea exclusivă de a angaja entitatea în cheltuieli sensibile, inclusiv pentru deplasări, cazare sau reprezentare, iar respectivele cheltuieli sensibile generează beneficii personale pentru acea persoană.

Riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă legate de eludarea controalelor de către conducere (A se vedea punctul 40)

A117. Conducerea se află într-o poziție unică pentru a comite fraudă datorită capacității sale de a manipula înregistrările contabile și de a întocmi situații financiare frauduloase prin eludarea controalelor care, în alte condiții, par să funcționeze eficace. Deși nivelul riscurilor asociate eludării controalelor de către conducere variază de la o entitate la alta, acest risc este prezent, totuși, în toate entitățile. A se vedea, de asemenea, punctele 47–52..

A118. În anumite circumstanțe, auditorul poate determina că riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă legate de eludarea controalelor de către conducere afectează aserțiuni individuale și clase semnificative de tranzacții, solduri de cont și prezentări de informații aferente. În astfel de cazuri, pe lângă cerințele de la punctele 48–52, auditorul identifică aceste riscuri la nivelul aserțiunilor și proiectează și efectuează proceduri de audit suplimentare pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor, în conformitate cu punctul 46.

Exemple:

- Pe baza procedurilor de evaluare a riscurilor efectuate, auditorul a identificat un indicator de performanță excesiv pentru angajați în cadrul programului de stimulente al conducerii, legat de contul de profit și pierdere al entității. În consecință, auditorul a determinat că există riscuri de eludare a controalelor de către conducere și la nivelul afirmațiilor și a identificat un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă legat de eludarea controalelor de către conducere la nivelul aserțiunilor. Auditorul a determinat că riscul se referă la exhaustivitatea cheltuielilor, întrucât calculul indicatorului de performanță poate fi susceptibil la manipulare de către conducere prin ajustări efectuate la conturile de cheltuieli. Pe lângă procedurile efectuate conform punctelor 48–52, auditorul a proiectat și a efectuat proceduri de audit suplimentare pentru a trata acest risc semnificativ.
- Pe baza procedurilor de evaluare a riscurilor efectuate, auditorul a identificat presiuni asupra conducerii pentru a respecta indicatorii financiari aferenți clauzelor contractuale ale împrumuturilor entității, în vederea evitării insolvenței. În consecință, auditorul a identificat un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă legat de eludarea controalelor de către conducere la nivelul aserțiunilor. Auditorul a determinat că riscul se referă la evaluarea stocurilor și la exhaustivitatea datoriilor, întrucât metodele de evaluare pot fi susceptibile la ajustări necorespunzătoare de către conducere sau înregistrările pot fi manipulate pentru a subevalua datoriile nete. Pe lângă procedurile efectuate conform punctelor 48–52, auditorul a proiectat și a efectuat proceduri de audit suplimentare pentru a trata acest risc semnificativ.

Riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în recunoașterea veniturilor (A se vedea punctul 41)

A119. Denaturarea semnificativă cauzată de raportarea financiară frauduloasă în recunoașterea veniturilor rezultă adesea din supraevaluarea veniturilor prin, de exemplu, recunoașterea prematură a veniturilor sau înregistrarea unor venituri fictive. De asemenea, poate rezulta din subevaluarea veniturilor prin, de exemplu, amânarea necorespunzătoare a recunoașterii veniturilor pentru o perioadă ulterioară.

A120. Riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în recunoașterea veniturilor pot fi mai ridicate în cazul unor entități decât al altora. De exemplu, pot exista presiuni sau stimulente asupra conducerii de a comite raportare financiară frauduloasă prin recunoașterea necorespunzătoare a veniturilor în cazul entităților listate, atunci când, de pildă, performanța este măsurată în funcție de creșterea anuală a veniturilor sau a profitului. În mod similar, pot exista riscuri mai mari de

denaturare semnificativă cauzată de fraudă în recunoașterea veniturilor în cazul entităților care generează o parte semnificativă a veniturilor prin vânzări în numerar, care oferă oportunități de sustragere, sau care au aranjamente complexe de recunoaștere a veniturilor (de exemplu, licențe de proprietate intelectuală sau metoda procentului de finalizare), susceptibile la subiectivismul conducerii la determinarea procentului de finalizare în scopul recunoașterii veniturilor.

A121. Înțelegerea activității entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității îl ajută pe auditor să înțeleagă natura tranzacțiilor generatoare de venituri, criteriile aplicabile de recunoaștere a veniturilor și practicile adecvate din sectorul economic aferente veniturilor. Această înțelegere poate sprijini auditorul în identificarea evenimentelor sau condițiilor (a se vedea exemplele de mai jos) referitoare la tipurile de venituri, tranzacțiile generatoare de venituri sau aserțiunile relevante, care pot genera factori de risc de fraudă.

Exemple:

- Atunci când există modificări ale cadrului de raportare financiară referitoare la recunoașterea veniturilor, care pot oferi conducerii oportunități de a comite raportare financiară frauduloasă sau pot evidenția lipsa (sau deficiențe semnificative ale) controalelor privind gestionarea modificărilor cadrului de raportare financiară.
- Atunci când politicile contabile ale entității privind recunoașterea veniturilor sunt mai agresive sau neconforme cu cele ale entităților similare din același sector economic.
- Atunci când entitatea operează în sectoare emergente.
- Atunci când recunoașterea veniturilor implică estimări contabile complexe.
- Atunci când recunoașterea veniturilor se bazează pe aranjamente contractuale complexe cu un grad ridicat de incertitudine a estimărilor, de exemplu contracte de tip construcție sau producție (cum ar fi aranjamente prin care entitatea procesează bunuri aparținând unui terț, contra unui tarif) și aranjamente cu elemente multiple.
- Atunci când se obțin probe contradictorii ca urmare a efectuării procedurilor de evaluare a riscurilor.
- Atunci când entitatea are un istoric de ajustări semnificative pentru recunoașterea necorespunzătoare a veniturilor (de exemplu, recunoașterea prematură a veniturilor).
- Atunci când circumstanțele indică înregistrarea unor venituri fictive.
- Atunci când circumstanțele indică omiterea prezentărilor obligatorii sau prezentarea incompletă ori inexactă a informațiilor privind veniturile, de exemplu pentru a manipula performanța financiară a entității ca urmare a presiunilor de a îndeplini așteptările investitorilor/pieței sau ca urmare a stimulentului conducerii de a maximiza remunerația legată de performanța financiară a entității.
- Atunci când entitatea face parte dintr-o structură inutil de complexă, care crește riscul tranzacțiilor neprezentate cu părți afiliate.

A122. Dacă sunt prezenți factori de risc de fraudă legați de recunoașterea veniturilor, determinarea dacă acești factori indică un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă implică un raționament profesional. Semnificația factorilor de risc de fraudă (a se vedea punctele A110–A112) legați de recunoașterea veniturilor, individual sau în combinație, face, în mod obișnuit, nepotrivit ca auditorul să respingă prezumția existenței unor riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în recunoașterea veniturilor.

A123. Pot exista circumstanțe limitate în care poate fi adecvat să se respingă prezumția existenței unor riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în recunoașterea veniturilor. Auditorul poate concluziona că nu există riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă legate de recunoașterea veniturilor în situațiile în care factorii de risc de fraudă nu sunt semnificativi.

Exemple

- Venituri din chirii aferente unei singure proprietăți închiriate sau mai multor proprietăți închiriate, cu un singur chiriaș. Pe baza procedurilor de evaluare a riscurilor efectuate, auditorul a determinat că veniturile din chirii nu reprezintă un indicator-cheie de performanță pentru locator, întrucât sunt previzibile și stabile. În consecință, nu există stimulente sau presiuni semnificative legate de veniturile din chirii. Auditorul a determinat, de asemenea, că evidența contabilă este externalizată către o societate independentă de administrare a activelor, astfel încât nu există oportunități semnificative pentru conducere de a manipula veniturile din chirii.
- Surse simple sau directe de venituri accesorii, determinate prin tarife fixe sau tarife publicate extern (de exemplu, venituri din dobânzi sau dividende aferente investițiilor cu inputuri de nivel 1). Pe baza procedurilor de evaluare a riscurilor

efectuate, auditorul a determinat că indicatorii-cheie de performanță ai conducerii nu sunt legați de veniturile din dobânzi sau dividende aferente investițiilor, astfel încât nu există stimulente sau presiuni semnificative legate de aceste venituri. Auditorul a determinat, de asemenea, că tranzacțiile sunt înregistrate într-un sistem puternic automatizat, fără oportunități semnificative pentru conducere de a manipula veniturile din dobânzi sau dividende aferente investițiilor.

A124. Punctul 68(d) specifică documentația necesară atunci când auditorul concluzionează că prezumția nu este aplicabilă în circumstanțele misiunii și, în consecință, nu a identificat recunoașterea veniturilor ca risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A125. În entitățile din sectorul public, pot exista mai puține stimulente sau presiuni pentru a se angaja în raportare financiară frauduloasă prin supraevaluarea sau subevaluarea intenționată a veniturilor; cu toate acestea, pot exista riscuri de fraudă legate de cheltuieli, în special atunci când aceste cheltuieli sunt supuse unor limite legale.

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

Imprevizibilitatea în selectarea procedurilor de audit (A se vedea punctul 43)

A126. Încorporarea unui element de imprevizibilitate în selectarea naturii, plasării în timp și amplorii procedurilor de audit care urmează a fi efectuate este esențială, în special atunci când persoanele din cadrul entității care sunt familiarizate cu procedurile de audit efectuate în mod obișnuit în cadrul misiunilor pot fi mai bine poziționate pentru a ascunde raportarea financiară frauduloasă și deturnarea activelor. Prin urmare, este important ca auditorul să își mențină o deschidere față de idei noi sau perspective diferite atunci când selectează procedurile de audit ce urmează a fi efectuate pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Exemple:

- Efectuarea de proceduri de audit suplimentare asupra unor clase selectate de tranzacții, solduri de cont sau prezentări de informații care nu au fost determinate ca fiind semnificative.
- Efectuarea de teste de detaliu în situațiile în care auditorul a efectuat proceduri analitice de fond în auditurile anterioare.
- Ajustarea momentului efectuării procedurilor de audit față de cel anticipat în mod normal.
- Utilizarea unor metode diferite de eșantionare sau a unor abordări diferite pentru stratificarea populației.
- Efectuarea procedurilor de audit în locații diferite sau în locații vizitate fără anunț prealabil.
- Efectuarea procedurilor analitice de fond la un nivel mai detaliat sau reducerea pragurilor utilizate la aplicarea procedurilor analitice de fond, pentru investigarea suplimentară a relațiilor neobișnuite sau neașteptate.
- Utilizarea de instrumente și tehnici automatizate, cum ar fi detectarea anomaliilor sau metode statistice, asupra întregii populații pentru a identifica elemente care necesită investigații suplimentare.

A127. Măsura în care auditorul alege să încorporeze un element de imprevizibilitate în selectarea naturii, plasării în timp și amplorii procedurilor de audit reprezintă un raționament profesional. Atunci când încorporează un astfel de element de imprevizibilitate, auditorul poate face referire la **Anexa 2** a prezentului ISA pentru exemple de proceduri de audit posibile care pot fi utilizate la abordarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Răspunsuri generale (A se vedea punctul 44)

A128. În conformitate cu punctul 39(b), riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul situațiilor financiare sunt tratate, de asemenea, ca riscuri semnificative. Acest fapt are un impact semnificativ asupra abordării generale a auditorului și, în consecință, asupra răspunsurilor generale ale auditorului la astfel de riscuri.

Exemple:

- O atenție sporită în selectarea naturii și amplorii documentației care urmează a fi examinată în sprijinul tranzacțiilor semnificative.
- O atenție sporită acordată necesității de a corobora explicațiile sau declarațiile conducerii referitoare la aspecte semnificative.
- O implicare mai mare a experților auditorului pentru a sprijini echipa misiunii în ariile complexe sau subiective ale auditului.

- Modificarea componenței echipei misiunii, de exemplu prin solicitarea ca persoane cu experiență mai mare, cu competențe sau cunoștințe superioare ori cu expertiză specifică, să fie alocate misiunii.
- Creșterea amplorii și frecvenței îndrumării și supervizării membrilor echipei misiunii și o revizuire mai detaliată a activității acestora.
- Utilizarea metodelor sau tehnologiilor de extragere directă a datelor din sistemul informațional al entității, pentru utilizarea în instrumente și tehnici automatizate, în vederea abordării riscului de manipulare a datelor.
- Accentuarea testelor de detaliu.

Proceduri de audit care răspund riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 46)

A129. În conformitate cu punctul 39(b), riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sunt tratate ca riscuri semnificative. ISA 330 impune auditorului să obțină probe de audit mai convingătoare pe măsură ce evaluarea riscului este mai ridicată. La obținerea unor probe de audit mai convingătoare pentru a răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, auditorul poate crește cantitatea probelor sau poate obține probe mai relevante și mai fiabile, de exemplu prin acordarea unei importanțe sporite obținerii de probe de la terți sau prin obținerea de probe de audit din mai multe surse independente.

Exemple:

Natura

- Auditorul identifică faptul că există presiuni asupra conducerii pentru a atinge așteptările privind profitul și, în consecință, poate exista un risc asociat ca cei din conducere să majoreze vânzările prin încheierea unor contracte de vânzare care includ termeni ce împiedică recunoașterea veniturilor sau prin facturarea vânzărilor înainte de livrare. În aceste circumstanțe, auditorul poate, de exemplu, să proiecteze confirmări externe nu doar pentru a confirma sumele restante, ci și pentru a confirma detaliile contractelor de vânzare, inclusiv data, eventualele drepturi de retur și termenii de livrare. În plus, auditorul poate considera eficient să completeze aceste confirmări externe cu întrebări adresate personalului nefinanciar din cadrul entității cu privire la orice modificări ale contractelor de vânzare și ale termenilor de livrare.

Plasarea în timp

- Auditorul poate concluziona că efectuarea testelor de fond la sau aproape de sfârșitul perioadei răspunde mai adecvat unui risc evaluat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Auditorul poate concluziona că, având în vedere riscurile evaluate de denaturare intenționată sau manipulare, procedurile de audit destinate extinderii concluziilor de audit de la o dată interimară până la sfârșitul perioadei nu ar fi eficiente. În schimb, întrucât o denaturare intenționată — de exemplu, o denaturare care implică recunoașterea necorespunzătoare a veniturilor — poate fi inițiată într-o perioadă interimară, auditorul poate decide să aplice proceduri de fond asupra tranzacțiilor care au avut loc mai devreme în cursul perioadei de raportare sau pe parcursul întregii perioade.

Amploarea

- Auditorul poate utiliza instrumente și tehnici automatizate pentru a efectua testări mai extinse ale informațiilor în format digital. Astfel de tehnici automatizate pot fi utilizate pentru a testa toate elementele unei populații, pentru a selecta elemente specifice pentru testare care răspund riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau pentru a selecta elemente pentru testare în cadrul eșantionării de audit. De exemplu, auditorul poate stratifica populația pe baza unor caracteristici specifice pentru a obține dovezi de audit mai relevante, care să răspundă riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Proceduri de confirmare externă

A130. În aplicarea ISA 330,[60] procedurile de confirmare externă pot fi considerate utile atunci când se urmărește obținerea de probe de audit care nu sunt subiective în sensul susținerii sau contrazicerii unei aserțiuni relevante din situațiile financiare, în special în situațiile în care au fost identificate riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, aferente unei clase de tranzacții, unui sold de cont sau unei prezentări de informații.

A131. ISA 505[61] impune auditorului să mențină controlul asupra solicitărilor de confirmare externă și să evalueze implicațiile refuzului conducerii de a permite auditorului transmiterea unei solicitări de confirmare. Dacă auditorul nu poate menține controlul asupra

60 ISA 330, punctul 19

61 ISA 505, *Confirmări externe*, punctele 7–8

procesului de confirmare sau obține un răspuns nesatisfăcător cu privire la motivele pentru care conducerea refuză să permită transmiterea unei solicitări de confirmare, după caz, acest fapt poate reprezenta un indicator al unui factor de risc de fraudă.

A132. Utilizarea procedurilor de confirmare externă poate fi mai eficace sau poate furniza probe de audit mai convingătoare cu privire la termenii și condițiile unui acord contractual.

Exemplu:

Auditorul poate solicita confirmarea termenilor contractuali pentru o anumită clasă de tranzacții generatoare de venituri, cum ar fi prețurile, condițiile de plată și de reduceri, garanțiile aplicabile și existența sau inexistența unor acorduri secundare.

A133. ISA 505[62] include factori care pot indica îndoieli cu privire la credibilitatea unui răspuns la o solicitare de confirmare externă, întrucât toate răspunsurile implică un anumit risc de interceptare, modificare sau fraudă. Acesta poate fi cazul atunci când răspunsul la o solicitare de confirmare:

- este transmis de la o adresă de e-mail nerecunoscută.
- nu include lanțul original de e-mail sau alte informații care să indice că persoanele care confirmă răspund solicitării de confirmare a auditorului.
- conține restricții sau mențiuni de declinare a responsabilității neobișnuite.

A134. ISA 505[63] include îndrumări pentru auditor atunci când un răspuns la o solicitare de confirmare indică o diferență între informațiile solicitate spre confirmare sau cele conținute în evidențele entității și informațiile furnizate de cei care confirmă.

Exemplu:

Un răspuns la o solicitare de confirmare bancară a indicat că nu există un cont bancar pe numele unei filiale deținute în totalitate, înregistrată într-un centru financiar offshore. În urma investigării excepției, auditorul a determinat că entitatea și-a denaturat situațiile financiare prin supraevaluarea soldului de numerar.

Exemple de alte proceduri de audit suplimentare

A135. Exemple de proceduri de audit posibile pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sunt prezentate în **Anexa 2**. Anexa include exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă rezultate atât din raportarea financiară frauduloasă, inclusiv cea rezultată din recunoașterea veniturilor, cât și din deturnarea activelor.

Proceduri de audit care răspund riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă legate de eludarea controalelor de către conducere

Înregistrări contabile și alte ajustări (A se vedea punctele 48–49)

Motivele pentru care se testează înregistrările contabile și alte ajustări

A136. Denaturările semnificative ale situațiilor financiare cauzate de fraudă implică adesea manipularea procesului de raportare financiară prin înregistrarea unor note contabile necorespunzătoare sau neautorizate în registrul Cartea mare și a altor ajustări. Acest lucru se poate produce pe parcursul exercițiului sau la sfârșitul perioadei ori prin efectuarea de către conducere a unor ajustări ale sumelor raportate în situațiile financiare care nu sunt reflectate în note contabile, cum ar fi ajustările de consolidare și reclasificările.

A137. Testarea caracterului adecvat al notelor contabile înregistrate în registrul Cartea mare și a altor ajustări (de exemplu, înregistrări efectuate direct în situațiile financiare, cum ar fi eliminarea ajustărilor pentru tranzacții, profituri nerealizate și solduri de cont intra-grup la nivel de grup) poate sprijini auditorul în identificarea înregistrărilor contabile frauduloase și a altor ajustări.

A138. Analiza de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă asociate cu eludarea controalelor de către conducere în ceea ce privește înregistrările contabile[64] este importantă, deoarece procesele și controalele automatizate pot reduce riscul de eroare neintenționată, dar nu elimină riscul ca cei din conducere să evite în mod necorespunzător astfel de procese și controale automatizate, de exemplu prin modificarea sumelor înregistrate automat în registrul Cartea mare sau în sistemul de raportare financiară. În plus, atunci când funcția IT este utilizată pentru transferul automat al informațiilor, pot exista puține sau chiar niciun fel de probe vizibile ale unei astfel de intervenții în sistemele informaționale.

62 ISA 505, punctul A11

63 ISA 505, punctele 14 și A21–A22

64 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 26(a)(ii)

A139. La planificarea auditului,[65] valorificarea experienței și a perspectivelor partenerului de misiune sau ale altor membri-cheie ai echipei misiunii poate fi utilă în proiectarea procedurilor de audit pentru testarea caracterului adecvat al înregistrărilor contabile și a altor ajustări (de exemplu, pentru a trata riscurile legate de eludarea controalelor de către conducere), inclusiv în planificarea resurselor adecvate și în determinarea naturii, plasării în timp și amplorii îndrumării, supervizării și revizuirii activităților efectuate.

Obținerea de probe de audit privind exhaustivitatea populației de înregistrări contabile și alte ajustări (A se vedea punctul 49(b))

A140. Populația de înregistrări contabile poate include ajustări manuale sau alte ajustări efectuate direct asupra sumelor raportate în situațiile financiare. Neobținerea de probe de audit privind exhaustivitatea populației poate limita eficacitatea procedurilor de audit în tratarea riscurilor de eludare a controalelor de către conducere asociate înregistrărilor contabile frauduloase și altor ajustări.

Selectarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări (A se vedea punctele 49(c) și 49(d))

A141. Înainte de selectarea elementelor care urmează a fi testate, auditorul poate fi nevoit să ia în considerare dacă integritatea populației de înregistrări contabile și a altor ajustări a fost menținută pe parcursul tuturor etapelor de procesare a informațiilor, pe baza înțelegerii și evaluării de către auditor a sistemului informațional al entității și a activităților de control (de exemplu, controale IT generale care protejează și mențin integritatea informațiilor financiare), în conformitate cu cerințele ISA 315 (Revizuit 2019).[66]

A142. Înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității poate ajuta auditorul la selectarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări pentru testare.

Exemple:

Procesul de selectare a înregistrărilor contabile și a altor ajustări pentru testare poate fi îmbunătățit dacă auditorul valorifică aspectele rezultate din înțelegerea sa privind:

- Modul în care situațiile financiare (inclusiv evenimentele și tranzacțiile) pot fi susceptibile la denaturare semnificativă cauzată de fraudă, în special în ariile în care sunt prezenți factori de risc de fraudă.
- Aplicarea principiilor și metodelor contabile care pot fi susceptibile la denaturare semnificativă ca urmare a unei tendințe subiective a conducerii.
- Deficiențele de control intern care oferă oportunități persoanelor responsabile cu guvernanța, conducerii sau altor persoane din cadrul entității de a comite fraude.

A143. **Anexa 4** oferă considerente suplimentare care pot fi utilizate de auditor la selectarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări pentru testare.

Plasarea în timp a testării înregistrărilor contabile și a altor ajustări (A se vedea punctele 49(c) şi 49(d))

A144. Înregistrările contabile frauduloase și alte ajustări sunt adesea efectuate la sfârșitul perioadei de raportare; în consecință, punctul 49(c) impune auditorului să selecteze înregistrările contabile și alte ajustări efectuate la acel moment.

Exemplu:

- Printre înregistrările contabile și alte ajustări cele mai susceptibile la eludarea controalelor de către conducere se numără ajustarea manuală a înregistrărilor contabile și a altor ajustări efectuate direct în situațiile financiare care au loc după închiderea perioadei de raportare financiară și care sunt susținute de explicații puține sau inexistente.

A145. Punctul 49(d) impune auditorului să stabilească dacă există, de asemenea, necesitatea testării înregistrărilor contabile și a altor ajustări pe parcursul întregii perioade, deoarece denaturările semnificative cauzate de fraudă pot apărea pe parcursul perioadei și pot implica eforturi extinse de disimulare a modului în care este realizată frauda.

Exemple:

- Riscuri de denaturare semnificativă care pot fi puternic asociate cu scheme de fraudă ce se pot derula pe o perioadă lungă de timp (de exemplu, structuri complexe de tranzacții cu părți afiliate care pot masca substanța lor economică).
- Anomalii sau valori extreme în datele înregistrărilor contabile pe parcursul perioadei, care pot fi identificate prin

65 ISA 300*, Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctele 5, 9 și 12

66 ISA 315 (Revizuit 2019), punctele 25–26

utilizarea instrumentelor și tehnicilor automatizate.

Examinarea documentației suport aferente înregistrărilor contabile și altor ajustări selectate (A se vedea punctele 49(c) și 49(d))

A146. Atunci când testează caracterul adecvat al înregistrărilor contabile și al altor ajustări, auditorul poate fi nevoit să obțină și să examineze documentația justificativă pentru a determina rațiunea economică a înregistrării acestora, inclusiv dacă înregistrarea notei contabile reflectă substanța tranzacției și este conformă cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Luarea în considerare a utilizării instrumentelor și tehnicilor automatizate la testarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări (A se vedea punctele 49(b) și 49(c))

A147. Auditorul poate lua în considerare utilizarea instrumentelor și tehnicilor automatizate la testarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări (de exemplu, pentru determinarea exhaustivității populației sau selectarea elementelor care urmează a fi testate). O astfel de analiză poate fi influențată de modul în care entitatea utilizează tehnologia în procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări.

Estimări contabile (A se vedea punctele 50–51)

Motivele pentru care este efectuată revizuirea estimărilor contabile în scopul identificării unei tendințe de subiectivism din partea conducerii

A148. Întocmirea situațiilor financiare impune conducerii să formuleze o serie de raționamente sau ipoteze care influențează estimările contabile și să monitorizeze caracterul rezonabil al acestor estimări în mod continuu. Raportarea financiară frauduloasă este adesea realizată prin denaturarea intenționată a estimărilor contabile. De exemplu, aceasta poate fi realizată prin subevaluarea sau supraevaluarea provizioanelor sau rezervelor, fie pentru a cosmetiza rezultatele pe parcursul a două sau mai multe perioade contabile, fie pentru a atinge un anumit nivel al rezultatului, în scopul inducerii în eroare a utilizatorilor situațiilor financiare prin influențarea percepțiilor acestora cu privire la performanța și profitabilitatea entității.

A149. ISA 315 (Revizuit 2019) oferă îndrumări potrivit cărora tendința de subiectivism din partea conducerii este adesea asociată cu anumite circumstanțe care au potențialul de a determina conducerea să nu mențină neutralitatea în exercitarea raționamentului (respectiv indicatori ai unei posibile tendințe de subiectivism din partea conducerii), ceea ce ar putea conduce la o denaturare semnificativă a informațiilor care ar fi frauduloasă dacă ar fi intenționată.[67]

Indicatori de posibil subiectivism din partea conducerii

A150. ISA 540 (Revizuit)[68] include o cerință și materiale de aplicare aferente care abordează indicatorii unei posibile tendințe de subiectivism din partea conducerii.

Exemple:

Indicatorii unei posibile tendințe de subiectivism din partea conducerii în modul în care aceasta a realizat estimările contabile, care pot reprezenta un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, includ:

- Modificări ale metodelor, ipotezelor semnificative, surselor sau elementelor de date selectate care nu se bazează pe circumstanțe noi sau informații noi și care pot să nu fie rezonabile în circumstanțele respective sau conforme cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Ajustări efectuate asupra rezultatelor modelelor care nu sunt adecvate în circumstanțele respective, având în vedere cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

A151. Auditorul poate utiliza instrumente și tehnici automatizate pentru a revizui estimările contabile în vederea identificării unei tendințe de subiectivism din partea conducerii.

Exemple:

- Analizarea activității dintr-un cont de estimări pe parcursul exercițiului și compararea acesteia cu estimările din perioada curentă și din perioada precedentă.
- Compararea ipotezelor utilizate pentru estimare cu repere relevante, utilizând vizualizarea datelor pentru a înțelege poziționarea estimărilor punctuale în cadrul intervalului de rezultate acceptabile.

67 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 2 din Anexa 2

68 ISA 540 (Revizuit), punctele 32 și A133–A136

- Utilizarea analizei predictive pentru a identifica probabilitatea rezultatelor viitoare pe baza datelor istorice.

A152. Dacă există indicatori ai unei posibile tendințe de subiectivism din partea conducerii care pot fi intenționați, auditorul poate considera adecvată implicarea unor persoane cu competențe de investigație în efectuarea revizuirii estimărilor contabile în vederea identificării unei tendințe de subiectivism din partea conducerii, în conformitate cu punctele 50–51. Aplicarea competențelor de investigație prin analizarea registrelor contabile, desfășurarea de interviuri, revizuirea comunicărilor interne și externe, investigarea tranzacțiilor cu părți afiliate sau revizuirea controalelor interne poate, de asemenea, sprijini auditorul în a evalua dacă indicatorii unei posibile tendințe de subiectivism din partea conducerii reprezintă o denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Tranzacții semnificative în afara cursului normal al activității sau care par, în alt mod, neobișnuite (A se vedea punctul 52)

A153. Indicatorii care pot sugera că anumite tranzacții semnificative care se află în afara cursului normal al activității entității sau care, în alt mod, par neobișnuite au fost efectuate pentru a realiza raportare financiară frauduloasă sau pentru a disimula deturnarea de active care includ aspecte referitoare la:

- O formă a tranzacțiilor care pare excesiv de complexă (de exemplu, tranzacția implică mai multe entități din cadrul unui grup consolidat sau mai multi terți neafiliați).
- Conducerea nu a discutat natura și tratamentul contabil al unor astfel de tranzacții cu persoanele responsabile cu guvernanța entității și documentația este inadecvată.
- Conducerea pune un accent mai mare pe necesitatea unui anumit tratament contabil decât pe realitatea economică subiacentă a tranzacției.
- Tranzacții care implică părți afiliate neconsolidate, inclusiv entități cu scop special, care nu au fost revizuite sau aprobate în mod corespunzător de către persoanele responsabile cu guvernanța entității.
- Activități neobișnuite fără o rațiune economică logică.
- Tranzacții care implică părți afiliate identificate anterior sau părți care nu au substanța ori capacitatea financiară necesară pentru a susține tranzacția fără sprijinul entității auditate.

Proceduri analitice efectuate aproape de finalul auditului pentru formularea unei concluzii generale (A se vedea punctul 53)

A154. ISA 520 explică faptul că procedurile analitice efectuate aproape de finalul auditului au ca scop coroborarea concluziilor formulate pe parcursul auditului asupra componentelor sau elementelor individuale ale situațiilor financiare.[69] Cu toate acestea, auditorul poate efectua proceduri analitice la un nivel mai detaliat pentru anumite clase de tranzacții, solduri de cont și prezentări de informații cu risc mai ridicat, pentru a determina dacă anumite tendințe sau relații pot indica un risc anterior neidentificat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Stabilirea tendințelor și relațiilor care pot indica un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă presupune exercitarea raționamentului profesional. Relațiile neobișnuite care implică veniturile și rezultatele de la finalul perioadei sunt deosebit de relevante.

Exemple:

- Valori neobișnuit de mari ale veniturilor raportate în ultimele săptămâni ale perioadei de raportare.
- Tranzacții neobișnuite.
- Venituri sau cheltuieli care sunt inconsecvente cu tendințele fluxurilor de numerar din activități operaționale:
  - valori neobișnuit de scăzute ale veniturilor sau cheltuielilor la începutul perioadei următoare; sau
  - niveluri neobișnuit de ridicate ale rambursărilor sau stornărilor la începutul perioadei următoare.

A155. Auditorul poate utiliza instrumente și tehnici automatizate pentru a identifica tipare neobișnuite sau inconsecvente de înregistrare a tranzacțiilor, pentru a determina dacă există un risc anterior nerecunoscut de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Fraudă sau suspiciuni de fraudă (A se vedea punctele 55–58)

A156. Dacă auditorul identifică fraudă sau suspiciuni de fraudă, politicile sau procedurile firmei pot include acțiuni pe care partenerul de misiune trebuie să le întreprindă, în funcție de faptele și circumstanțele misiunii de audit și de natura fraudei.

Exemple:

69 ISA 520, punctele A17–A19

- Consultarea cu alte persoane din cadrul firmei.
- Obținerea de consultanță juridică de la consilieri juridici externi pentru a înțelege opțiunile partenerului de misiune și implicațiile profesionale sau juridice ale oricărei acțiuni avute în vedere.
- Consultarea, pe bază confidențială, cu un organism de reglementare sau un organism profesional (cu excepția cazului în care o astfel de consultare este interzisă de lege sau reglementare ori ar încălca obligația de confidențialitate).

A157. În conformitate cu ISA 220 (Revizuit),[70] partenerul de misiune are responsabilitatea de a se asigura că membrii echipei de misiune sunt informați cu privire la politicile sau procedurile firmei referitoare la cerințele etice relevante. Aceasta include responsabilitățile membrilor echipei de misiune atunci când iau cunoștință de un caz de neconformare cu legile și reglementările de către entitate, inclusiv cazuri de fraudă.

Obținerea unei înțelegeri a fraudei sau a suspiciunii de fraudă

A158. Stabilirea nivelului adecvat de conducere este o chestiune de raționament profesional și este influențată de factori; precum probabilitatea de înțelegeri ascunse și natura și amploarea fraudei suspectate. În mod obișnuit, nivelul adecvat de conducere este cel puțin cu un nivel superior persoanelor care par a fi implicate în fraudă sau suspiciunea de fraudă.

A159. La obținerea unei înțelegeri a fraudei sau a suspiciunii de fraudă, auditorul poate, în funcție de faptele și circumstanțele misiunii de audit și de natura fraudei, să întreprindă una sau mai multe dintre următoarele:

- implicarea unui expert al auditorului, cum ar fi o persoană cu competențe de investigație.
- inspectarea dosarelor programului de avertizare de integritate al entității pentru informații suplimentare.
- efectuarea de intervievări suplimentare cu:
  - consilierul juridic intern al entității sau consilierul juridic extern.
  - persoane din cadrul funcției de audit intern (dacă această funcție există).

Evaluarea procesului entității de investigare și remediere a fraudei sau a suspiciunii de fraudă

A160. Natura și amploarea procesului entității de investigare a fraudei sau a suspiciunii de fraudă, derulat de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanța, pot varia în funcție de circumstanțe și pot fi influențate de evaluarea de către entitate a semnificației riscurilor de fraudă relevante pentru obiectivele sale de raportare financiară. De exemplu, programul de avertizare de integritate al entității (sau un alt program de raportare a fraudei) poate stabili politici sau proceduri de urmat în legătură cu investigarea și remedierea aspectelor semnalate, inclusiv stabilirea unor praguri pentru întreprinderea unor acțiuni suplimentare.

Exemple:

- Noi acuzații de fraudă au fost formulate de un fost angajat nemulțumit. Conducerea a urmat politicile și procedurile existente în cadrul entității și a transmis cazul departamentelor juridic și de resurse umane. Întrucât politicile și procedurile entității au fost respectate, iar acuzațiile anterioare cu fapte și circumstanțe similare au fost investigate și s-a stabilit că sunt nefondate, conducerea a concluzionat că nu sunt necesare acțiuni suplimentare.
- O suspiciune de fraudă care implică un membru al conducerii de nivel superior a fost raportată persoanelor responsabile cu guvernanța de către un angajat. Ca urmare, persoanele responsabile cu guvernanța au urmat politicile și procedurile entității, inclusiv angajarea unui expert certificat în fraude pentru a efectua o investigație independentă.

A161. La evaluarea caracterului adecvat al procesului de investigare al entității și al acțiunilor de remediere implementate pentru a răspunde fraudei sau suspiciunii de fraudă, în conformitate cu punctele 55(b) și 55(c), auditorul poate lua în considerare:

- Cu privire la procesul entității de investigare a fraudei sau a suspiciunii de fraudă:
  - Obiectivitatea și competența persoanelor implicate în procesul entității de investigare.
  - Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de investigare, inclusiv identificarea cauzelor de bază, dacă este cazul.
- Cu privire la acțiunile entității de remediere a fraudei sau a suspiciunii de fraudă:
  - Dacă acțiunile de remediere abordează cauzele de bază.

70 ISA 220 (Revizuit), punctul 17(c)

- Dacă acțiunile de remediere sunt proporționale cu gravitatea și caracterul extins al fraudei sau suspiciunii de fraudă identificate și cu urgența soluționării aspectului, inclusiv modul în care conducerea:
  - a răspuns la orice denaturări identificate (de exemplu, promptitudinea cu care denaturările identificate au fost corectate).
  - a răspuns la fraudă (de exemplu, sancțiuni disciplinare sau legale aplicate persoanelor implicate).
  - a remediat deficiențele de control privind prevenirea sau detectarea fraudei.

A162. Auditorul poate utiliza informațiile obținute din înțelegerea programului de avertizare de integritate al entității, în conformitate cu punctul 32(a)(ii), inclusiv procesul entității de investigare și remediere a acuzațiilor de fraudă primite prin acest program, pentru a stabili dacă o fraudă sau o suspiciune de fraudă este în mod clar nesemnificativă.

Exemplu:

- Pe baza înțelegerii suspiciunii de fraudă obținute prin analiza programului de avertizare de integritate al entității, partenerul de misiune a concluzionat că suspiciunea de fraudă a fost în mod clar nesemnificativă, deoarece a fost limitată la însușirea frauduloasă a unor active nesemnificative de către angajați.

Impactul asupra strategiei generale de audit

A163. Înțelegerea obținută cu privire la frauda sau suspiciunea de fraudă influențează determinarea de către partenerul de misiune dacă și în ce mod este necesară ajustarea strategiei generale de audit, inclusiv stabilirea necesității efectuării unor proceduri suplimentare de evaluare a riscurilor sau a unor proceduri de audit suplimentare, în special în situațiile în care ajung la cunoștința partenerului de misiune informații care diferă semnificativ de cele disponibile la momentul stabilirii inițiale a strategiei generale de audit.[71]

A164. Așa cum este descris în ISA 220 (Revizuit),[72] în îndeplinirea cerinței prevăzute la punctul 56, partenerul de misiune poate obține informații de la alți membri ai echipei de misiune (de exemplu, auditorii componentelor).

A165. Pe baza înțelegerii obținute cu privire la frauda sau suspiciunea de fraudă și a impactului asupra strategiei generale de audit, partenerul de misiune poate determina că este necesar să discute cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanța o prelungire a termenelor de raportare ale auditului, în măsura în care o astfel de prelungire este posibilă conform legii sau reglementărilor aplicabile. Dacă o prelungire nu este posibilă, ISA 705 (Revizuit) tratează implicațiile asupra opiniei auditorului cu privire la situațiile financiare.

Exemplu:

- Pe baza înțelegerii suspiciunii de fraudă, partenerul de misiune a considerat că integritatea conducerii este pusă sub semnul întrebării. Având în vedere semnificația și caracterul extins al aspectului, partenerul de misiune a decis că nu vor fi efectuate lucrări suplimentare la nivelul întregii misiuni de audit până când aspectul nu va fi soluționat în mod corespunzător.

Auditorul identifică o denaturare cauzată de fraudă

A166. ISA 450[73] și ISA 700 (Revizuit)[74] stabilesc cerințe și oferă îndrumări privind evaluarea denaturărilor și efectul acestora asupra opiniei auditorului prezentate în raportul auditorului.

A167. Următoarele sunt exemple de circumstanțe calitative sau cantitative care pot fi relevante la determinarea caracterului semnificativ al unei denaturări cauzate de fraudă:

Exemple:

Circumstanțe calitative includ situațiile în care o denaturare:

- Implică persoane responsabile cu guvernanța, conducerea, părți afiliate sau terți, ceea ce pune sub semnul întrebării integritatea sau competența celor implicați.
- Afectează conformitatea cu legile sau reglementările, ceea ce poate influența, de asemenea, evaluarea de către auditor a

71 ISA 300, punctele 10 și A18

72 ISA 220 (Revizuit), punctul 9

73 ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*

74 ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare

integrității conducerii, a persoanelor responsabile cu guvernanța sau a angajaților.

- Afectează conformitatea cu clauzele contractuale ale împrumuturilor sau cu alte cerințe contractuale, ceea ce poate determina auditorul să pună sub semnul întrebării presiunile exercitate asupra conducerii pentru a atinge anumite așteptări privind rezultatele financiare.

Circumstanțe cantitative includ situațiile în care o denaturare:

- Afectează indicatori-cheie de performanță, cum ar fi câștigul pe acțiune, rezultatul net și capitalul circulant, care pot avea un efect negativ asupra calculului schemelor de remunerare ale conducerii de nivel superior din cadrul entității.
- Afectează mai multe perioade de raportare, de exemplu atunci când o denaturare are un efect nesemnificativ asupra situațiilor financiare ale perioadei curente, dar este probabil să aibă un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale perioadelor viitoare.

A168. Implicațiile unei denaturări identificate ca fiind cauzată de fraudă asupra fiabilității informațiilor destinate a fi utilizate ca probe de audit depind de circumstanțe. De exemplu, o fraudă care, în mod obișnuit, ar fi nesemnificativă poate deveni semnificativă dacă implică conducerea de nivel superior. În astfel de circumstanțe, credibilitatea informațiilor obținute anterior și destinate a fi utilizate ca probe de audit poate fi pusă sub semnul întrebării, întrucât pot exista îndoieli cu privire la exhaustivitatea și veridicitatea declarațiilor făcute, precum și cu privire la autenticitatea registrelor și documentației contabile.

A169. Deoarece frauda implică stimulente sau presiuni pentru comiterea fraudei, o oportunitate percepută de a o comite sau o anumită motivare a faptei, este puțin probabil ca un caz de fraudă să fie unul izolat. Denaturările, cum ar fi numeroase denaturări la nivelul unei unități operaționale sau al unei locații geografice, chiar dacă efectul cumulat nu este semnificativ, pot reprezenta, de asemenea, indicii ale unui risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A170. În cazul entităților din sectorul public, un exemplu de circumstanță atât calitativă, cât și cantitativă îl reprezintă situația în care o denaturare afectează determinarea excedentului sau deficitului raportat pentru perioadă sau indiferent dacă entitatea din sectorul public a respectat ori a depășit bugetul aprobat, inclusiv, după caz, dacă cheltuielile sale se încadrează în limitele legale.

Determinarea existenței deficiențelor de control

A171. ISA 265[75] prevede cerințe și îndrumări privind comunicarea de către auditor a deficiențelor semnificative de control intern identificate pe parcursul auditului către persoanele responsabile cu guvernanța. Exemple de aspecte pe care auditorul le ia în considerare atunci când stabilește dacă o deficiență sau o combinație de deficiențe de control intern constituie o deficiență semnificativă includ:

- Susceptibilitatea la pierderi cauzate de fraudă a activului sau datoriei aferente.
- Importanța controalelor pentru procesul de raportare financiară (de exemplu, controale privind prevenirea și detectarea fraudei).

A172. Indicatori ai unor deficiențe semnificative de control intern includ, de exemplu:

- Dovezi privind aspecte ineficiente ale mediului de control, cum ar fi identificarea unei fraude a conducerii, indiferent dacă este sau nu semnificativă, care nu a fost prevenită de sistemul de control intern al entității.
- Lipsa unui proces de investigare a fraudei sau a suspiciunii de fraudă ori existența unui astfel de proces care nu este adecvat în circumstanțele respective.
- Lipsa unor măsuri de remediere sau existența unor măsuri de remediere ineficiente implementate de conducere pentru a preveni sau detecta reapariția fraudei sau a suspiciunii de fraudă.

Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor (A se vedea punctul 59)

A173. Exemple de circumstanțe excepționale care pot apărea și care pot pune sub semnul întrebării capacitatea auditorului de a continua efectuarea auditului includ:

- Entitatea nu întreprinde acțiunile adecvate în legătură cu frauda pe care auditorul le consideră necesare în circumstanțele date, chiar și atunci când frauda nu este semnificativă pentru situațiile financiare;

75 ISA 265, punctele 8 și A6–A7in loc de chiar

- Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau rezultatele procedurilor de audit efectuate indică existența unei fraude semnificative și cu caracter extins; sau
- Auditorul are îngrijorări semnificative cu privire la competența sau integritatea conducerii ori a persoanelor responsabile cu guvernanța.

A174. Având în vedere varietatea circumstanțelor care pot apărea, nu este posibilă descrierea în mod exhaustiv a situațiilor în care retragerea dintr-o misiune este adecvată. Factorii care influențează concluzia auditorului includ implicațiile participării unui membru al conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernanța (care pot afecta credibilitatea declarațiilor conducerii) și efectele unei asocierii continue a auditorului cu entitatea.

A175. Auditorul are responsabilități profesionale și legale în astfel de circumstanțe, iar aceste responsabilități pot varia în funcție de jurisdicție. În unele țări, de exemplu, auditorul poate avea dreptul sau obligația de a formula o declarație sau de a raporta persoanei ori persoanelor care au efectuat numirea auditorului sau, în anumite cazuri, autorităților de reglementare. Având în vedere caracterul excepțional al circumstanțelor și necesitatea de a lua în considerare cerințele legale, auditorul poate considera adecvat să solicite consultanță juridică atunci când decide dacă să se retragă din misiune și la stabilirea unui curs de acțiune adecvat, inclusiv posibilitatea raportării către acționari, autorități de reglementare sau alte părți.[76]

Considerente specifice entităților din sectorul public

A176. În multe cazuri din sectorul public, opțiunea de retragere din misiune poate să nu fie disponibilă auditorului, ca urmare a naturii mandatului său legal, întemeiat pe considerente de interes public.

Raportul auditorului (A se vedea punctele 60–62)

Determinarea aspectelor cheie de audit legate de fraudă

A177. Utilizatorii situațiilor financiare sunt interesați de aspectele legate de fraudă cu privire la care auditorul a purtat un dialog solid cu persoanele responsabile cu guvernanța. Considerentele de la punctul 60 se concentrează asupra naturii aspectelor comunicate persoanelor responsabile cu guvernanța, care au rolul de a reflecta acele aspecte legate de fraudă ce pot fi de un interes deosebit pentru utilizatorii vizați.

A178. Pe lângă aspectele care se referă la considerentele specifice obligatorii de la punctul 60, pot exista și alte aspecte legate de fraudă comunicate persoanelor responsabile cu guvernanța care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului și care, prin urmare, pot fi determinate drept aspecte cheie de audit în conformitate cu punctul 61.

A179. Aspectele legate de fraudă sunt adesea aspecte care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului. De exemplu, identificarea unei fraude sau a unei suspiciuni de fraudă poate impune modificări semnificative ale evaluării riscurilor de către auditor și o reevaluare a procedurilor de audit planificate (respectiv o schimbare semnificativă a abordării auditului).

A180. Determinarea aspectelor cheie de audit presupune exercitarea raționamentului profesional cu privire la importanța relativă a aspectelor care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului. Prin urmare, este posibil ca auditorul unui set complet de situații financiare cu scop general ale unei entități listate să nu determine cel puțin un aspect cheie de audit legat de fraudă. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe limitate, auditorul poate concluziona că nu există aspecte legate de fraudă care să constituie aspecte cheie de audit în conformitate cu punctul 61.

A181. Estimările contabile reprezintă adesea cele mai complexe arii ale situațiilor financiare, întrucât pot depinde de raționamente semnificative ale conducerii. În conformitate cu punctul 60(a), poate fi necesară o atenție semnificativă din partea auditorului pentru a răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă asociate unei estimări contabile care implică raționamente semnificative ale conducerii. Raționamentele semnificative ale conducerii sunt frecvent implicate atunci când o estimare contabilă este supusă unui grad ridicat de incertitudine a estimării și de subiectivitate.

Exemplu:

Auditorul stabilește că a fost necesară o atenție semnificativă pentru a răspunde riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă asociat estimării pierderilor așteptate ale entității. Conducerea utilizează un model care presupune un set complex de ipoteze privind evoluții viitoare într-o varietate de scenarii specifice entității, dificil de previzionat. Pe baza identificării de către auditor a unor așteptări excesive de profitabilitate formulate de analiștii de investiții cu privire la entitate, auditorul a identificat un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, ca urmare a subiectivității implicate în estimarea pierderilor așteptate și a stimulentului creat astfel pentru o tendință intenționată de subiectivism din partea conducerii.

76 Codul IESBA, punctele 320.5 A1–R320.8, conține cerințe și materiale privind aplicarea referitoare la comunicările cu profesionistul contabil existent sau anterior ori cu profesionistul contabil propus.

A182. ISA 265 impune auditorului să comunice persoanelor responsabile cu guvernanța o deficiență semnificativă de control intern relevantă pentru prevenirea și detectarea fraudei. Deficiențe semnificative pot exista chiar dacă auditorul nu a identificat denaturări pe parcursul auditului. De exemplu, lipsa unui program de avertizare de integritate (sau a unui alt program de raportare a fraudei) poate indica deficiențe ale mediului de control al entității, fără a se corela în mod direct cu un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Auditorul poate comunica aceste deficiențe și conducerii.

A183. Prezentul ISA impune tratarea eludării controalelor de către conducere drept un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă (a se vedea punctul 40) și presupune existența unor riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în recunoașterea veniturilor (a se vedea punctul 41). Auditorul poate stabili că aceste aspecte constituie aspecte cheie de audit legate de fraudă, deoarece riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sunt adesea aspecte care necesită atât o atenție semnificativă din partea auditorului, cât și sunt de cea mai mare importanță în audit. Totuși, acest lucru nu este valabil în toate cazurile. Auditorul poate concluziona că anumite riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă nu au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului și, în consecință, aceste riscuri nu vor fi avute în vedere la determinarea aspectelor cheie de audit, în conformitate cu punctul 60.

A184. Așa cum este descris în ISA 701,[77] procesul decizional al auditorului în determinarea aspectelor cheie de audit se bazează pe raționamentul său profesional cu privire la aspectele care au avut cea mai mare semnificație în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente. Semnificația poate fi analizată în contextul factorilor cantitativi și calitativi, cum ar fi mărimea relativă, natura și efectul asupra subiectului, precum și interesele exprimate ale utilizatorilor sau destinatarilor vizați.[78]

A185. Unul dintre considerentele relevante la determinarea importanței relative a unui aspect care a necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului și a calificării acestuia drept aspect cheie de audit este importanța aspectului pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a situațiilor financiare în ansamblu. [79] Întrucât utilizatorii situațiilor financiare sunt interesați de aspectele legate de fraudă, unul sau mai multe dintre aspectele legate de fraudă care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului în efectuarea auditului, determinate în conformitate cu punctul 60, vor fi, în mod obișnuit, dintre cele mai importante în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente și, prin urmare, vor constitui aspecte cheie de audit.

A186. ISA 701[80] include și alte considerente care pot fi relevante pentru determinarea acelor aspecte legate de fraudă care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului și care au fost de cea mai mare importanță în perioada curentă și, în consecință, reprezintă aspecte cheie de audit.

Comunicarea aspectelor cheie de audit legate de fraudă

A187. Dacă un aspect legat de fraudă este determinat ca fiind un aspect cheie de audit și există mai multe considerente distincte, dar interdependente, care au avut cea mai mare importanță în audit, auditorul poate comunica aceste aspecte împreună în raportul auditorului. De exemplu, contractele pe termen lung pot necesita o atenție semnificativă din partea auditorului în ceea ce privește recunoașterea veniturilor, iar recunoașterea veniturilor poate fi, de asemenea, identificată drept un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. În astfel de circumstanțe, auditorul poate include în raportul auditorului un singur aspect cheie de audit referitor la recunoașterea veniturilor, cu un subtitlu adecvat care să descrie clar aspectul respectiv, inclusiv faptul că acesta este legat de fraudă.

A188. Corelarea unui aspect în mod direct cu circumstanțele specifice ale entității poate contribui la reducerea riscului ca astfel de descrieri să devină excesiv standardizate și mai puțin utile în timp. Atunci când descrie de ce auditorul a considerat aspectul ca fiind unul dintre cele mai semnificative în audit, auditorul poate evidenția elemente specifice entității (de exemplu, circumstanțe care au influențat raționamentele subiacente utilizate la întocmirea situațiilor financiare ale perioadei curente), pentru a face descrierea mai relevantă pentru utilizatorii vizați. Acest lucru poate fi deosebit de important în descrierea unui aspect cheie de audit care reapare pe parcursul mai multor perioade. În mod similar, atunci când descrie modul în care aspectul cheie de audit legat de fraudă a fost abordat în audit, auditorul poate evidenția elemente direct legate de circumstanțele specifice ale entității, evitând un limbaj generic sau standardizat.

A189. ISA 701[81] include considerente și îndrumări privind informațiile originale (informații despre entitate care nu au fost făcute publice anterior de către entitate), care pot fi deosebit de relevante în contextul comunicării aspectelor cheie de audit legate de fraudă.

77 ISA 701, punctul 10

78 ISA 701, punctul A1

79 ISA 701, punctul A29

80 ISA 701, punctul A29

81 ISA 701, punctele A34–A36

A190. ISA 701[82] descrie faptul că managementul sau persoanele responsabile cu guvernanța pot decide să includă prezentări de informații noi sau îmbunătățite în situațiile financiare sau în alte părți ale raportului anual, referitoare la un aspect cheie de audit, având în vedere că respectivul aspect va fi comunicat în raportul auditorului. Astfel de prezentări noi sau îmbunătățite pot fi incluse, de exemplu, pentru a furniza informații mai detaliate și mai solide despre frauda identificată sau suspectată ori despre deficiențele identificate în controlul intern relevante pentru prevenirea și detectarea fraudei.

Circumstanțe în care un aspect determinat ca fiind un aspect cheie de audit nu este comunicat în raportul auditorului

A191. ISA 701, punctul 14(b), indică faptul că este extrem de rar ca un aspect determinat ca fiind un aspect cheie de audit să nu fie comunicat în raportul auditorului și include îndrumări privind circumstanțele în care un astfel de aspect nu este comunicat. De exemplu:

- Legea sau reglementările pot interzice divulgarea publică, fie de către conducere, fie de către auditor, a unui anumit aspect determinat ca fiind un aspect cheie de audit.
- Se presupune existența unui beneficiu de interes public în furnizarea unei transparențe sporite cu privire la audit pentru utilizatorii vizați. Prin urmare, raționamentul de a nu comunica un aspect cheie de audit este adecvat doar în cazurile în care consecințele adverse pentru entitate sau pentru public, ca urmare a unei astfel de comunicări, sunt considerate atât de semnificative încât se poate aștepta în mod rezonabil ca acestea să depășească beneficiile de interes public ale comunicării respectivului aspect.[83]

A192. De asemenea, poate fi necesar ca auditorul să ia în considerare implicațiile comunicării unui aspect determinat ca fiind un aspect cheie de audit, având în vedere cerințelor etice relevante. [84] În plus, auditorul poate fi obligat, prin lege sau reglementări, să comunice cu autoritățile de reglementare, de aplicare a legii sau de supraveghere competente în legătură cu respectivul aspect, indiferent dacă acesta este sau nu comunicat în raportul auditorului.

Declarații scrise (A se vedea punctul 63)

A193. ISA 580[85] stabilește cerințe și oferă îndrumări privind obținerea declarațiilor scrise adecvate de la conducere și, după caz, de la persoanele responsabile cu guvernanța, în cadrul auditului. Deși declarațiile scrise reprezintă o sursă importantă de probe de audit, acestea nu furnizează, de sine stătător, probe de audit suficiente și adecvate cu privire la niciunul dintre aspectele la care se referă. În plus, având în vedere că managementul se află într-o poziție unică pentru a putea comite fraudă, este important ca auditorul să ia în considerare toate probele de audit obținute, inclusiv probele de audit care sunt consecvente sau inconsecvente cu alte probe de audit, atunci când formulează concluzia cerută în conformitate cu ISA 330.[86]

A194. ISA 580[87] abordează, de asemenea, circumstanțele în care auditorul are îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise, inclusiv situațiile în care acestea sunt inconsecvente cu alte probe de audit. Îndoielile privind credibilitatea informațiilor furnizate de conducere pot indica un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Comunicarea cu conducerea şi cu persoanele responsabile cu guvernanța (A se vedea punctele 64–66)

A195. În unele jurisdicții, legea sau reglementările pot restricționa comunicarea de către auditor a anumitor aspecte către conducere și către persoanele responsabile cu guvernanța. Legea sau reglementările pot interzice în mod specific o comunicare sau o altă acțiune care ar putea prejudicia o investigație desfășurată de o autoritate competentă cu privire la un act ilegal real sau suspectat, inclusiv alertarea entității, de exemplu atunci când auditorul este obligat să raporteze frauda unei autorități competente în temeiul legislației privind prevenirea spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele analizate de auditor pot fi complexe, iar auditorul poate considera adecvat să obțină consultanță juridică.

Comunicarea cu conducerea (A se vedea punctul 64)

A196. Dacă auditorul identifică o fraudă sau o suspiciune de fraudă, este important ca aspectul să fie adus la cunoștința nivelului corespunzător de conducere cât mai curând posibil, chiar dacă aspectul poate fi considerat în mod clar nesemnificativ (de exemplu, o deturnare minoră de fonduri de către un angajat aflat pe un nivel inferior în structura organizațională a entității).

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța (A se vedea punctul 65)

82 ISA 701, punctul A37

83 ISA 701, punctele A53–A54

84 De exemplu, cu excepția anumitor circumstanțe specifice, punctul R114.2 din Codul IESBA nu permite utilizarea sau divulgarea informațiilor asupra cărora se aplică obligația de confidențialitate. Ca una dintre excepții, punctul R114.3 din Codul IESBA permite profesionistului contabil să divulge sau să utilizeze informații confidențiale atunci când există o obligație sau un drept legal ori profesional de a face acest lucru. Punctul 114.3 A1(b)(iv) din Codul IESBA explică faptul că există o obligație sau un drept profesional de a divulga astfel de informații pentru a respecta standardele tehnice și profesionale.

85 ISA 580, *Declarații scrise*

86 ISA 330, punctul 26

87 ISA 580, punctele 16–18

A197. Comunicarea auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanța poate fi realizată verbal sau în scris. ISA 260 (Revizuit) identifică factorii pe care auditorul îi ia în considerare pentru a determina dacă comunicarea se face verbal sau în scris.[88] Având în vedere natura și caracterului sensibil al fraudei care implică conducerea de nivel superior sau a fraudei care conduce la o denaturare semnificativă a situațiilor financiare, auditorul raportează astfel de aspecte în timp util și poate considera necesar să le comunice și în scris.

A198. În anumite cazuri, auditorul poate considera oportun să comunice persoanelor responsabile cu guvernanța fraude sau suspiciuni de fraudă care implică alte persoane și pe care auditorul le-a apreciat ca fiind în mod clar nesemnificative. În mod similar, persoanele responsabile cu guvernanța pot dori să fie informate cu privire la astfel de circumstanțe. Procesul de comunicare este facilitat dacă auditorul și persoanele responsabile cu guvernanța convin, într-o etapă timpurie a auditului, asupra naturii și amplorii comunicărilor auditorului în acest sens.

A199. În circumstanțe excepționale în care auditorul are îndoieli cu privire la integritatea sau onestitatea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanța, auditorul poate considera adecvat să obțină consultanță juridică pentru a sprijini determinarea cursului de acțiune corespunzător.

Alte aspecte referitoare la fraudă (A se vedea punctul 66)

A200. Alte aspecte referitoare la fraudă care trebuie discutate cu persoanele responsabile cu guvernanța entității pot include, de exemplu:

- Preocupări referitoare la natura, amploarea şi frecvenţa evaluărilor efectuate de conducere asupra controalelor implementate pentru prevenirea sau detectarea fraudei şi a riscului de denaturare a situaţiilor financiare.
- Incapacitatea conducerii de a trata în mod corespunzător deficiențele semnificative identificate în controlul intern, sau de a răspunde adecvat la o fraudă identificată.
- Evaluarea de către auditor a mediului de control al entităţii, inclusiv problemele legate de competenţa şi integritatea conducerii.
- Acţiuni ale conducerii care ar putea indica o raportare financiară frauduloasă, precum selectarea şi aplicarea de către conducere a unor politici contabile care ar putea indica eforturile acesteia de a manipula veniturile pentru a induce în eroare utilizatorii situaţiilor financiare prin influenţarea percepţiilor lor asupra performanţei şi profitabilităţii entităţii.
- Preocupări cu privire la caracterul adecvat și exhaustivitatea autorizării tranzactiilor care par a nu ține de activitatea normală a entității.

Raportarea fraudei către o autoritate competentă din afara entității (A se vedea punctul 67)

A201. Raportarea se poate aplica unei autorități de reglementare, de aplicare a legii, de supraveghere sau unei alte autorități competente din afara entității.

A202. ISA 250 (Revizuit)[89] oferă îndrumări suplimentare referitoare la determinarea de către auditor a măsurii în care, în circumstanțele date, este adecvată raportarea neconformităţilor cu legislaţia şi reglementările identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entităţii, inclusive luarea în considerare a obligației de confidențialitate[90] a auditorului.

A203. Factorii pe care auditorul îi poate lua în considerare pentru a determina dacă este cazul să raporteze un aspect unei autorități competente din afara entității, când acest lucru nu este interzis prin lege, reglementări sau cerințele etice relevante, pot include :

- Orice opinii exprimate de o autoritate de reglementare, de aplicare a legii, de supraveghere sau de o altă autoritate competentă din afara entității.
- Dacă raportarea aspectului respectiv ar fi în interesul public.

A204. Raportarea aspectelor referitoare la fraudă către o autoritate competentă din afara entității poate presupune analize complexe și exercitarea raționamentului profesional. În aceste circumstanțe, auditorul poate avea în vedere consultări interne (de ex., în cadrul firmei sau al firmei din rețea) sau consultarea confidențială cu un organism de reglementare sau un organism profesional (dacă acest lucru nu este interzis prin lege sau reglementări sau ar încălca obligaţia de

88 ISA 260 (Revizuit), punctul A38

89 ISA 250 (Revizuit), punctele A28–A34

90 De exemplu, punctul C114.3 din Codul IESBA îi permite unui profesionist contabil să divulge sau să utilizeze informații confidențiale în cazul în care există un drept legal sau profesional de a face acest lucru. Punctul 114.3 A1(b)(iv) din Codul IESBA explică faptul că există o obligație profesională sau un drept de a divulga astfel de informații în vederea asigurării conformității cu standardele tehnice și profesionale.

confidenţialitate). De asemenea, auditorul poate lua în considerare obţinerea de consultanță juridică pentru a înţelege opţiunile și implicaţiile profesionale sau juridice ale iniţierii oricărui demers specific.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A205. În sectorul public, cerințele privind raportarea fraudei, indiferent dacă a fost sau nu descoperită prin procesul de audit, pot face obiectul unor prevederi specifice ale mandatului de audit sau ale legilor, reglementărilor sau altor autorități competente.

Documentația (A se vedea punctul 68)

A206. ISA 230[91] tratează situațiile în care auditorul identifică informații care sunt inconsecvente cu concluzia finală a auditorului referitoare la un aspect semnificativ și impune obligația de a documenta modul în care a tratat această inconsecvență.

91 ISA 230, punctele 11 și A15

Anexa 1

(A se vedea punctele A26 și A43)

Exemple de factori de risc de fraudă

Factorii de risc de fraudă identificați în prezenta Anexă reprezintă exemple de astfel de factori care pot fi întâlniți de auditor într-o gamă largă de situații. Sunt prezentate exemple separate privind cele două tipuri de fraudă relevante pentru auditori – mai precis, raportarea financiară frauduloasă și deturnarea de fonduri și/sau însusirea fără drept a activelor activelor. Pentru fiecare dintre aceste tipuri de fraudă, factorii de risc sunt clasificaţi mai departe pe baza celor trei condiţii prezente în general atunci când apar denaturări semnificative cauzate de fraudă: (a) stimulente/presiuni, (b) oportunităţi şi (c) atitudini/justificări. Deşi factorii de risc acoperă o gamă largă de situaţii, aceştia nu reprezintă decât exemple şi, în consecinţă, auditorul poate identifica factori de risc suplimentari sau diferiţi. Nu toate exemplele sunt relevante în toate circumstanţele, iar unele pot avea o importanţă mai mare sau mai mică pentru entităţile de dimensiuni diferite sau cu caracteristici ori structuri de proprietate diferite. De asemenea, ordinea exemplelor de factori de risc prezentate nu reflectă importanţa lor relativă sau frecvenţa apariţiei lor.

Factori de risc aferenţi denaturărilor generate de raportarea financiară frauduloasă

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc aferenţi denaturărilor generate de raportarea financiară frauduloasă.

Stimulente/Presiuni

Stabilitatea financiară sau profitabilitea este amenințată de condițiile economice, specifice domeniului de activitate, geopolitice sau operaționale ale entității, precum (sau cum reies din) :

- Concurenţă sau saturaţie ridicată a pieţei, însoţite de marje de profit în scădere.
- Vulnerabilitate ridicată la schimbări rapide, precum schimbările tehnologice, uzura morală a produselor sau ratele dobânzilor.
- Volatilitate crescută pe piețele financiare și ale mărfurilor, ca urmare a fluctuațiilor ratelor dobânzilor și a tendințelor inflaționiste.
- Scăderi semnificative a cererii din partea clienților și creșterea ratei de faliment, fie în domeniul de activitate respectiv, fie la nivelul economiei în ansamblu.
- Pierderi din exploatare care fac iminentă amenințarea falimentului, executarea silită sau preluarea ostilă.
- Fluxuri de trezorerie negative recurente din exploatare sau incapacitatea de a genera fluxuri de trezorerie din exploatare, în același timp raportându-se câștiguri şi creșteri ale câștigurilor.
- Creștere rapidă sau profitabilitate neobișnuită, în special în comparație cu cea a altor companii din același sector de activitate.
- Noi cerințe contabile, statutare sau de reglementare.
- Pandemii sau conflicte armate care declanșează perturbări majore în activitatea entității, dificultăți financiare și deficite severe de fluxuri de numerar.
- Sancțiuni economice impuse de guverne și organizații internaționale împotriva unei jurisdicții, inclusiv împotriva companiilor și produselor acesteia.

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii de a îndeplini cerințele şi așteptările terţilor, ca urmare a:

- Așteptărilor analiștilor de investiții, ale investitorilor instituționali, ale creditorilor importanți sau ale altor părți externe privind nivelul de profitabilitate sau al tendințelor (în special așteptările care sunt excesiv de agresive sau nerealiste), inclusiv așteptările create de conducere, de exemplu, prin comunicate de presă sau mesaje în raportul anual exagerat de optimiste.
- Nevoii de a obține credite sau finanțări de capital suplimentare, sau de a se califica pentru sprijin guvernamental sau stimulente, pentru a evita falimentul sau executarea silită sau pentru a rămâne competitivi - inclusiv finanţarea unor cheltuieli majore pentru cercetare şi dezvoltare sau a unor cheltuieli de capital.
- Capacității limitate de a îndeplini cerințele de listare la bursă sau de rambursare a datoriilor sau alte clauze contractuale privind datoriile.
- Efectelor negative percepute sau reale ale raportării unor rezultate financiare slabe asupra tranzacțiilor importante în curs de desfășurare, precum oferte publice inițiale, fuziuni și achiziții, combinări de întreprinderi sau atribuiri de contracte.

ISA

- Conducerii care se angajează în tranzacții semnificative ce pun un accent nejustificat pe atingerea indicatorilor-cheie de performanță pentru părțile interesate (de exemplu, îndeplinirea previziunilor privind câștigurile pe acțiune sau menținerea prețului acțiunilor).
- Atenției negative din partea mass-media asupra entității sau unor membri-cheie ai conducerii.

Informațiile disponibile indică faptul că situația financiară personală a conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanța este amenințată de performanța financiară a entității ca urmare a:

- Intereselor financiare semnificative deţinute în entitate.
- Faptului că părți semnificative din recompensele lor (de exemplu, prime, opțiuni pe acțiuni şi angajamente de tip „earn-out") depind de atingerea unor obiective agresive privind prețul acțiunilor, rezultatele din exploatare, poziția financiară sau fluxurile de trezorerie sau alți indicatori-cheie de performanță.[1]
- Garanții personale pentru datoriile entității.

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii sau a personalului operaţional de a atinge obiectivele financiare stabilite de persoanele responsabile cu guvernanţa, inclusiv țintele de vânzări sau de profitabilitate.

Considerente specific entităților de interes public

- Entitățile din sectorul public supuse unor restricții legale privind cheltuielile pot duce la raportarea inexactă a cheltuielilor efectuate.

Oportunități

Natura sectorului de activitate sau a operaţiunilor entităţii generează oportunităţi de a comite o raportare financiară frauduloasă, care pot apărea ca urmare a:

- Tranzacţiilor semnificative cu părţi afiliate care nu ţin de activitatea normală a entităţii ori cu entităţi afiliate neauditate sau auditate de o altă firmă.
- Activelor, datoriilor, veniturilor sau cheltuielilor pe baza estimărilor semnificative care implică raţionamente subiective sau incertitudini dificil de coroborat.
- Tranzacţiilor semnificative, neobişnuite sau deosebit de complexe, în special cele înregistrate spre finalul perioadei care ridică întrebări privind „prevalarea economicului asupra juridicului".
- Operațiuni semnificative localizate sau desfășurate peste granițele internaționale, în jurisdicții în care există medii de afaceri și culturi diferite.
- Utilizării unor intermediari de afaceri pentru care nu pare să existe o justificare clară din punct de vedere economic.
- Modificarea, revocarea sau completarea contractelor de venituri prin utilizarea unor acorduri suplimentare, încheiate de obicei în afara procesului de afaceri recunoscut și a canalelor oficiale de raportare.
- Conturilor bancare semnificative sau operaţiunilor cu filiale sau sucursale din paradisuri fiscale pentru care nu pare să existe o justificare clară din punct de vedere economic.
- Intrarea non-tradițională a entității pe piețele de capital, de exemplu, printr-o achiziție realizată de o companie specializată în achiziții cu scop specific sau prin fuziune cu o astfel de companie.
- Promovări agresive ale acțiunilor de către entitate prin comunicate de presă, buletine informative pentru investitori, acoperire pe site-uri web, reclame online, emailuri sau corespondență directă.

Monitorizarea conducerii este ineficientă ca urmare a:

- Dominării conducerii de către o singură persoană sau un grup restrâns (într-o companie care nu este administrată de proprietar), în lipsa unor mecanisme de control compensatorii.
- Supravegherii ineficiente a procesului de raportare financiară şi a controlului intern de către persoanele responsabile cu guvernanţa.
- Mediu de control slăbit, declanșat de schimbarea priorităților conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanța, care se concentrează asupra nevoilor imediate ale afacerii, cum ar fi aspectele financiare și operaționale.

1 Planurile de stimulente ale conducerii pot depinde de atingerea unor obiective legate doar de anumite conturi sau activități selectate ale entității, chiar dacă respectivele conturi sau activități ar putea să nu fie semnificative pentru entitate per ansamblu.

Există o structură organizatorică complexă şi instabilă, care reiese din/indicată de următoarele situații:

- Dificultăți in identificarea organizatiei sau persoanelor fizice care dețin o participație majoritară/controlul în entitate.
- Structură organizațională excesiv de complexă, implicând entități juridice neobișnuite sau linii manageriale de autoritate atipice.
- Mediu IT excesiv de complex în raport cu natura activității entității, sisteme IT vechi rezultate din achiziții care nu au fost niciodată integrate în sistemul de raportare financiară al entității sau controale generale IT ineficiente.
- Rata mare de fluctuaţie a personalului din cadrul conducerii superioare, a consilierilor juridici sau a persoanelor responsabile cu guvernanţa.

Deficiențele din controlul intern sunt cauzate de următoarele:

- Procese inadecvate de monitorizare a sistemului de control intern al entității, inclusiv a controalelor automatizate și a controalelor asupra raportării financiare interimare (acolo unde se impune raportarea externă).
- Un program inadecvat de management al riscului de fraudă, inclusiv lipsa unui program pentru denunțători.
- Controale inadecvate ca urmare a schimbărilor din mediul curent, de exemplu, riscuri sporite de securitate a datelor generate de utilizarea rețelelor nesecurizate, ceea ce face datele și informațiile entității mai vulnerabile în fața criminalității cibernetice
- Ratelor mari de fluctuaţie sau angajării de personal ineficace în departamentele de contabilitate, tehnologia informaţiei sau în funcţia de audit intern.
- Sistemelor informaţionale şi de contabilitate ineficace, inclusiv a situaţiilor în care există deficienţe semnificative în controlul intern.

Atitudini/Justificări

- Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța nu au creat o cultură a onestității și a comportamentului etic. De exemplu, comunicarea, implementarea, sprijinirea sau aplicarea ineficace ale valorilor entităţii şi ale standardelor de etică de către conducereare și persoanele responsabile cu guvernanța sau comunicarea unor valori sau standarde etice inadecvate.
- Participarea la, sau preocuparea excesivă a conducerii nefinanciare în, selectarea politicilor contabile sau determinarea estimărilor semnificative.
- Un istoric cunoscut de încălcări ale legislaţiei privind titlurile de valoare sau a altor legi şi reglementări ori reclamaţii împotriva entităţii, a conducerii superioare sau a persoanelor responsabile cu guvernanţa privind presupuse fraude sau încălcări ale legilor şi reglementărilor, inclusiv cele care tratează corupția, mita sau spălarea banilor.
- Un interes excesiv manifestat de conducere pentru menţinerea sau creşterea preţului acţiunilor entităţii sau a evoluţiei câştigurilor.
- O practică a conducerii de a face promisiuni faţă de analişti, creditori şi alţi terţi părţi privind îndeplinirea unor previziuni agresive sau nerealiste.
- Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța manifestă o toleranță neobișnuit de ridicată la risc sau afișează un nivel de trai neobișnuit, un tipar de probleme financiare personale semnificative, ori se implică frecvent în activități cu risc ridicat.
- Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța fac declarații evident false sau înșelătoare în cadrul altor informații incluse în raportul anual al entității (de exemplu, aspecte-cheie ale afacerilor, produselor sau tehnologiei entității).
- Eşecul conducerii de a remedia în timp util deficienţele semnificative cunoscute din controlul intern.
- Interesul conducerii pentru utilizarea unor mijloace nepotrivite de minimizare a rezultatelor raportate din motive fiscale.
- Aplicarea unor ipoteze de evaluare agresive în cadrul fuziunilor și achizițiilor pentru a justifica prețuri de achiziție ridicate sau pentru a supraevalua activele necorporale achiziționate.
- Raționalizarea utilizării unor ipoteze nerezonabile care afectează momentul și amploarea recunoașterii veniturilor, de exemplu, în încercarea de a atenua efectele negative ale unor recesiuni economice severe.
- Raționalizarea utilizării unor ipoteze nerezonabile folosite în proiecții pentru testarea deprecierii fondului comercial și a activelor necorporale, de exemplu, pentru a evita recunoașterea unor pierderi semnificative din depreciere.
- Un moral scăzut în rândul conducerii superioare.
- Proprietarul-administrator nu face distincţia între tranzacţiile personale şi cele de afaceri.

- Dispute între acționarii dintr-o entitate de tip închis.
- Încercări repetate din partea conducerii de a justifica tratamente contabile marginale sau inadecvate pe baza pragului de semnificație.
- Relaţia dintre conducere şi auditorul curent sau precedent este tensionată, fapt ilustrat prin:
  - Dispute frecvente cu auditorul curent sau cu cel precedent privind aspect care țin de contabilitate, audit sau raportare.
  - Solicitări nerezonabile adresate auditorului, precum termene nerealiste pentru finalizarea auditului sau pentru emiterea raportului auditorului.
  - Restricţii impuse auditorului care limitează în mod inadecvat accesul la informaţii sau persoane ori capacitatea de a comunica în mod eficace cu persoanele responsabile cu guvernanţa.
  - Comportamentul autoritar al conducerii în relaţia cu auditorul, în special în ceea ce priveşte încercările de a influenţa aria de acoperire a activităţii auditorului sau cu privire la selectarea sau menţinerea personalului desemnat sau consultat pentru misiunea de audit.

Factori de risc aferenți denaturărilor apărute ca urmare a deturnării activelor

Factorii de risc generaţi de denaturările apărute ca urmare a deturnării activelor sunt clasificaţi, de asemenea, pe baza a trei condiţii prezente în general atunci când are loc o fraudă: stimulente/presiuni, oportunităţi şi atitudini/justificări. O parte dintre factorii de risc generaţi de raportarea financiară frauduloasă pot fi prezenţi şi atunci când apar denaturări ca urmare a însuşirii necuvenite a activelor. De exemplu, monitorizarea ineficace de către conducere și alte deficienţe în controlul intern pot fi prezente atunci când apar denaturări cauzate fie de raportarea financiară frauduloasă, fie de deturnarea activelor. În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc aferenţi denaturărilor apărute ca urmare a deturnării activelor.

Stimulente/ Presiuni

Obligaţiile financiare personale pot crea presiuni asupra conducerii sau a angajaţilor care au acces la numerar sau la alte active care pot face obiectul unui furt pentru a deturna respectivele active.

Relaţiile nefavorabile dintre entitate şi angajaţii cu acces la numerar sau la alte active care pot face obiectul unui furt îi pot motiva pe acei angajaţi să deturneze respectivele active. De exemplu, relaţiile nefavorabile pot fi generate de următoarele situaţii:

- Concedieri viitoare cunoscute sau anticipate ale angajaţilor.
- Modificări recente sau anticipate ale planurilor de remunerare sau de beneficii ale angajaţilor.
- Promovări, recompense sau alte gratificaţii care nu sunt conforme cu aşteptările.

Oportunități

Anumite caracteristici sau circumstanţe pot creşte susceptibilitatea activelor de a fi deturnate. De exemplu, oportunităţile de deturnare a activelor cresc atunci când există următoarele:

- Sume mari de numerar disponibile în casă sau de procesat.
- Elemente de dimensiuni reduse, de valoare mare sau cu cerere mare în stoc.
- Active uşor convertibile, precum obligaţiuni la purtător, diamante sau cipuri de calculator.
- Imobilizări de dimensiuni mici, care pot fi vândute pe piaţă sau care nu au un însemn observabil de identificare a proprietarului.

Controalele interne inadecvate asupra activelor pot creşte susceptibilitatea activelor respective de a fi deturnate. De exemplu, deturnarea activelor poate avea loc din următoarele cauze:

- Separarea inadecvată a sarcinilor sau verificări independente inadecvate.
- Supravegherea inadecvată a cheltuielilor conducerii superioare, precum călătorii şi alte decontări.
- Supravegherea inadecvată de către conducere a angajaţilor responsabili de active, de exemplu, supravegherea sau monitorizarea inadecvată a locaţiilor aflate la distanţă.
- Selecţia inadecvată a candidaţilor pentru posturile care presupun acces la active.
- Evidenţa inadecvată a activelor.
- Sistemul inadecvat de autorizare şi aprobare a tranzacţiilor (de exemplu, în cazul achiziţiilor).

- Măsuri de protecţie fizice inadecvate ale numerarului, ale investiţiilor, ale stocurilor sau ale imobilizărilor.
- Lipsa reconcilierilor complete şi la timp ale activelor.
- Lipsa documentării corespunzătoare şi la timp a tranzacţiilor, de exemplu, a creditelor pentru retururi de mărfuri.
- Lipsa concediilor obligatorii pentru angajaţii care deţin funcţii-cheie de control.
- Înţelegerea inadecvată de către conducere a arhitecturii IT, fapt ce le permite angajaţilor responsabili de IT să comită o deturnare a activelor entităţii.
- Controale inadecvate ale accesului la înregistrările automatizate, inclusiv controalele şi revizuirile jurnalelor de evenimente ale sistemelor informatice.
- Controale inadecvate în managementul furnizorilor, inclusiv în ceea ce privește modificările din lanțul de aprovizionare, care pot expune entitatea la furnizori fictivi sau la furnizori neverificați, care oferă comisioane ilegale ori sunt implicați în alte activități frauduloase sau ilegale.
- Lipsa supravegherii din partea persoanelor însărcinate cu guvernanța asupra modului în care conducerea a utilizat ajutoarele financiare acordate de guverne și autorități locale (de exemplu, pachete de sprijin financiar în contextul pandemiilor, al conflictelor armate sau al unui colaps iminent al sectorului de activitate).

Considerente specifice entităților din sectorul public

- Fonduri fiduciare aflate în administrare – entitățile din sectorul public gestionează frecvent active în numele altor persoane, inclusiv al unor persoane vulnerabile, ceea ce poate crește susceptibilitatea acestora la utilizare necorespunzătoare.
- Natura anumitor tranzacții generatoare de venituri (de exemplu, impozite și subvenții) poate oferi oportunități sporite de manipulare a momentului sau a cuantumului veniturilor recunoscute în perioada curentă.

Atitudini/ Justificări

- Desconsiderarea necesităţii de monitorizare sau reducere a riscurilor privind deturnarea activelor.
- Desconsiderarea controalelor interne privind deturnarea activelor prin eludarea controalelor existente sau prin neluarea unor măsuri de corectare adecvate pentru deficienţele cunoscute în controlul intern.
- Un comportament care indică nemulţumirea sau insatisfacţia faţă de entitate sau modul acesteia de a-și trata angajaţii.
- Modificări ale comportamentului sau ale stilului de viaţă care ar putea indica deturnarea activelor.
- Toleranța față de furturile mărunte.
- Raționalizarea deturnărilor de active comise în perioade de declin economic sever, cu intenția de a restitui entității sumele respective atunci când circumstanțele revin la normal

Anexa 2

(A se vedea punctele A59, A127 şi A135)

Exemple de proceduri de audit posibile pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de proceduri de audit posibile pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă care rezultă atât din raportarea financiară frauduloasă, cât şi din însusirea fără drept a activelor. Deşi aceste proceduri se aplică unei game largi de situaţii, ele reprezintă doar exemple şi, în consecinţă, este posibil să nu fie cele mai adecvate sau să fie necesare în toate circumstanţele. De asemenea, ordinea în care sunt prezentate procedurile nu reflectă importanţa lor relativă.

Considerente la nivelul aserțiunilor

Răspunsurile specifice la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă variază în funcţie de tipurile sau combinaţiile de factori de risc de fraudă sau de condiţiile identificate şi de clasele de tranzacţii, solduri ale conturilor, prezentări şi aserţiuni pe care le-ar putea afecta.

Următoarele sunt exemple de răspunsuri specifice:

- Vizitarea locaţiilor sau efectuarea anumitor teste neaşteptate sau inopinate. De exemplu, observarea efectuării inventarului în locaţiile în care nu a fost anunţată în prealabil participarea auditorului sau numărarea banilor lichizi la o anumită dată, în mod inopinat.
- Solicitarea ca inventarierea stocurilor să fie efectuată la finalul perioadei de raportare sau la o dată mai apropiată de finalul perioadei pentru a minimiza riscul de manipulare a soldurilor în perioada dintre data finalizării inventarului şi finalul perioadei de raportare.
- Modificarea modului de abordare a auditului în anul în curs. De exemplu, contactarea verbală a clienţilor şi a furnizorilor importanţi, pe lângă transmiterea confirmărilor scrise, transmiterea solicitărilor de confirmare către o anumită parte din cadrul unei organizaţii sau căutarea de informaţii suplimentare sau diferite.
- Efectuarea unei revizuiri detaliate a ajustărilor de la închiderea trimestrului sau de la închiderea exerciţiului financiar şi investigarea celor care par a fi neobişnuite din punctul de vedere al naturii sau al valorii.
- Pentru tranzacţiile semnificative sau neobişnuite, în special cele care au loc la închiderea exerciţiului financiar sau în apropierea acesteia, investigarea posibilităţii ca părţile afiliate şi sursele resurselor financiare să justifice tranzacţiile.
- Efectuarea unor proceduri analitice de fond utilizând date defalcate. De exemplu, compararea vânzărilor şi a costurilor vânzărilor, în funcţie de locaţie, de linie de activitate sau de lună, cu aşteptările auditorului.
- Realizarea unor interviuri cu personalul implicat în domeniile în care a fost identificat un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, pentru a obţine perspectivele acestuia asupra riscului şi a măsurii sau a modului în care controalele tratează acest risc.
- Realizarea unor interviuri cu personalul din afara departamentului de raportare financiară, de exemplu, personalul din vânzări și marketing.
- În cazul în care alţi auditori independenţi auditează situaţiile financiare ale uneia sau ale mai multor filiale, divizii sau sucursale, discutarea cu aceştia cu privire la amploarea activităţilor necesare pentru tratarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă ce rezultă din tranzacţiile şi activităţile care au loc între aceste componente.
- Dacă activitatea unui expert devine esențială cu privire la un element al situaţiilor financiare pentru care riscul evaluat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă este ridicat, efectuarea unor proceduri suplimentare cu privire la o parte dintre sau la toate ipotezele, metodele sau constatările experţilor pentru a determina dacă acele constatări nu sunt nerezonabile, ori contractarea unui alt expert în acest scop.
- Efectuarea unor proceduri de audit pentru a analiza conturi selectate din bilanţurile iniţiale aferente situaţiilor financiare auditate anterior pentru a evalua modul în care anumite aspecte care implică estimări contabile şi raţionamente, de exemplu, un provizion pentru retururi de marfă, au fost rezolvate pe baza înţelegerii ulterioare.
- Efectuarea unor proceduri asupra reconcilierilor conturilor sau a altor reconcilieri întocmite de entitate, inclusiv examinarea reconcilierilor efectuate în perioade intermediare.

- Utilizarea de instrumente și tehnici automatizate, precum extragerea Datelor („data mining") pentru a testa anomaliile dintr-o populație. De exemplu, utilizarea de instrumente și tehnici automatizate pentru a identifica valorile numerice care au fost utilizate frecvent, căci poate exista un subiectivism inconștient din partea conducerii sau a angajaților ca, la înregistrarea intrărilor frauduloase în registru și a altor ajustări, să utilizeze în mod repetitiv aceleași valori numerice.
- Testarea integrității înregistrărilor sau a tranzacţiilor generate de calculator.
- Căutarea de probe de audit suplimentare din surse exterioare entității auditate.

Considerente specifie entităților din sectorul public

- Testarea dacă subvențiile sau împrumuturile acordate terților au îndeplinit criteriile de eligibilitate relevante și au fost autorizate și contabilizate corespunzător de către entitatea din sectorul public.
- Testarea dacă scoaterile din evidență și alte ajustări ale soldurilor creanțelor din impozite și taxe sau ale soldurilor împrumuturilor au fost autorizate în mod corespunzător.

Răspunsuri specifice – denaturări care rezultă din raportarea financiară frauduloasă

Următoarele sunt exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a raportării financiare frauduloase:

Recunoaşterea veniturilor

- Aplicarea unor proceduri analitice de fond asupra veniturilor, utilizând date dezagregate, de exemplu, compararea veniturilor raportate în fiecare lună şi pe fiecare linie de produse sau segment de activitate în timpul perioadei curente cu perioadele anterioare comparabile. Instrumentele și tehnicile de audit automatizate pot fi utile în identificarea relaţiilor sau tranzacţiilor generatoare de venituri neobişnuite sau neaşteptate.
- Confirmarea cu clienţii a anumitor termene contractuale relevante şi absenţa acordurilor separate, deoarece contabilizarea adecvată este deseori influenţată de astfel de termene şi acorduri, iar baza de acordare a rabaturilor sau perioada pe care o vizează acestea este deseori slab documentată. De exemplu, criteriile de acceptare, termenele de livrare şi de plată, absenţa obligaţiilor viitoare sau continue ale furnizorului, dreptul de a returna produsul, valorile de revânzare garantate sau prevederile de anulare sau de rambursare sunt deseori relevante în astfel de circumstanţe.
- Intervievarea personalului din cadrul entităţii responsabil de vânzări şi de marketing sau a consilierilor juridici interni cu privire la vânzările sau expedierile efectuate aproape de finalul perioadei şi la cunoştinţele acestora despre orice termene sau condiţii neobişnuite asociate acestor tranzacţii.
- Prezenţa fizică în una sau în mai multe locaţii la finalul perioadei pentru a observa bunurile care se expediază sau sunt pregătite pentru expediere (sau retururile care urmează a fi procesate) şi efectuarea altor proceduri adecvate pentru delimitarea în timp a vânzărilor şi a stocurilor.
- Pentru situaţiile în care tranzacţiile generatoare de venit sunt iniţiate, procesate şi înregistrate electronic, testarea controalelor pentru a determina dacă acestea oferă o asigurare a faptului că tranzacţiile generatoare de venit înregistrate au avut loc şi au fost înregistrate corespunzător.
- Examinarea dosarelor de corespondență cu clienții ale entității, pentru identificarea unor termeni sau condiții neobișnuite care ridică întrebări despre caracterul adecvat al veniturilor recunoscute.
- Analiza motivelor invocate pentru retururile de produse primite la scurt timp după încheierea exercițiului financiar (de exemplu, produs necomandat, entitatea a expediat un număr mai mare de unități decât cele comandate).
- Determinarea dacă tranzacțiile de venituri sunt înregistrate în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară și politicile contabile ale entității. De exemplu, mărfurile expediate nu sunt recunoscute ca vânzări decât dacă are loc transferul dreptului legal de proprietate, conform termenilor de livrare, în special în situațiile în care entitatea utilizează un transportator sau un depozit/centru de procesare al unui terț .

Cantităţile de stocuri

- Examinarea listelor de inventar ale entităţii pentru a identifica locaţii sau elemente care necesită o atenţie specială în timpul sau după inventarierea fizică a stocurilor.
- Observarea inventarierii în anumite locaţii în mod inopinat sau desfăşurarea inventarului în toate locaţiile la aceeaşi dată.
- Desfăşurarea inventarului la finalul perioadei de raportare sau aproape de acesta pentru a minimiza riscul de manipulare inadecvată în timpul perioadei dintre data efectuării inventarului şi finalul perioadei de raportare.

ISA

- Efectuarea unor proceduri suplimentare în timpul observării inventarierii, de exemplu, examinarea mai riguroasă a conţinutului elementelor ambalate în cutii, a modului în care sunt etichetate sau stivuite bunurile (de exemplu, în formă de pătrate goale) şi a calităţii (adică puritatea, clasa sau concentraţia) substanţelor lichide precum parfumurile sau substanţele chimice specializate. Utilizarea activităţii unui expert ar putea fi utilă în acest scop.
- Compararea cantităţilor din perioada curentă cu cele din perioadele anterioare, după clase sau categorii ale stocurilor, locaţie sau alte criterii, sau compararea cantităţilor inventariate cu înregistrările permanente.
- Utilizarea de instrumente și tehnici automatizate pentru a testa mai departe compilarea inventarierii fizice a stocurilor – de exemplu, sortarea pe baza numerelor de etichetare pentru a testa controalele etichetărilor sau pe baza numărului curent al elementelor pentru a testa posibilitatea omiterii sau duplicării unui element.
- Verificarea calibrării corecte a instrumentelor utilizate pentru înregistrarea, măsurarea sau cântărirea cantității de stocuri – de exemplu, cântare, dispozitive de măsurare sau dispozitive de scanare.
- Utilizarea unui expert pentru confirmarea caracteristicilor cantităților de stocuri pentru produse specializate – de exemplu, greutatea pietrelor prețioase poate fi determinată, însă un expert poate asista la determinarea tăieturii, culorii și clarității acestora.

Estimările conducerii

- Utilizarea unui expert pentru a realiza o estimare independentă, în vederea comparării cu estimarea conducerii.
- Extinderea intervievărilor la persoanele din afara conducerii şi a departamentului de contabilitate pentru a corobora capacitatea şi intenţia conducerii de a pune în aplicare planuri relevante pentru elaborarea estimărilor.

Răspunsuri specifice — Denaturări care rezultă din însuşirea fără drept a activelor

Circumstanţele diferite ar impune, în mod necesar, răspunsuri diferite. În mod normal, răspunsul de audit la un risc evaluat de denaturare semnificativă cauzată de fraudă care are legătură cu însusirea fără drept a activelor ar fi direcţionat asupra anumitor solduri ale conturilor şi clase de tranzacţii. Deşi unele dintre răspunsurile de audit exemplificate în cele două categorii de mai sus pot fi aplicate în astfel de circumstanţe, aria de acoperire a activităţii trebuie corelată cu informaţiile specifice privind riscul de deturnare a activelor identificat.

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă ca urmare a deturnării activelor:

- Numărarea banilor lichizi sau a titlurilor de valoare la închiderea exerciţiului financiar sau aproape de aceasta.
- Confirmarea activităţii din cont direct cu clienţii (inclusiv notele de credit şi returnarea mărfurilor vândute, precum şi datele la care au fost executate plăţile) pentru perioada auditată.
- Analiza recuperărilor din conturile prescrise.
- Analiza deficitului de stoc după locaţie sau după tipul produsului.
- Compararea indicilor-cheie pentru stocuri cu norma sectorului de activitate.
- Revizuirea documentaţiei justificative pentru reducerile în listele de inventar permanent.
- Efectuarea unei analize comparative computerizate a listei de furnizori cu o listă a angajaţilor pentru a identifica similitudini între adrese sau numere de telefon.
- Efectuarea unei căutări computerizate a statelor de plată pentru a identifica dubluri ale adreselor, ale numerelor de identificare ale angajaţilor sau ale numerelor de identificare fiscală ori ale conturilor bancare.
- Revizuirea dosarelor de personal care conțin puține sau niciun fel de dovezi privind activitatea desfășurată, de exemplu, lipsa evaluărilor de performanță.
- Analiza reducerilor aplicate sau a returilor de mărfuri vândute pentru a identifica tendinţe sau tipare neobişnuite.
- Confirmarea unor termene specifice ale contractelor cu terţii.
- Obţinerea unor probe potrivit cărora contractele sunt derulate conform termenelor.
- Revizuirea justificării cheltuielilor mari şi neobişnuite.
- Revizuirea autorizării şi a valorii contabile a împrumuturilor contractate de conducerea superioară şi părţile afiliate.
- Revizuirea nivelului şi a justificării rapoartelor de cheltuieli depuse de conducerea superioară.

Anexa 3

(A se vedea punctul A29)

Exemple de circumstanţe care pot indica o fraudă sau o suspiciune de fraudă

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de circumstanţe care pot indica posibilitatea ca situaţiile financiare să conţină denaturări semnificative cauzate de fraudă.

Discrepanţe în înregistrările contabile, inclusiv:

- Tranzacţii care nu sunt înregistrate integral sau la timp ori înregistrate necorespunzător din punctul de vedere al cuantumului, perioadei contabile, clasificării sau politicii entităţii.
- Solduri sau tranzacţii nejustificate sau neautorizate.
- Ajustări efectuate în ultimul moment care afectează semnificativ rezultatele financiare (de exemplu, ajustări ale stocurilor).

Probe contradictorii sau lipsă, inclusiv:

- Documente lipsă.
- Acorduri lipsă sau semnături de autorizare absente.
- Neconcordanțe în semnături sau scris de mână și semnături electronice invalide.
- Documente care par să fi fost modificate.
- Indisponibilitatea altor documente decât cele fotocopiate sau transmise electronic, atunci când ar trebui să existe documentele în format original.
- Elemente semnificative neexplicate cu privire la reconcilieri.
- Modificări neobişnuite în bilanţ sau modificări ale tendinţelor sau ale unor indicatori sau relaţii importante din situaţiile financiare – de exemplu, creanţe care cresc mai repede decât veniturile.
- Răspunsuri inconsecvente, vagi sau neplauzibile din partea conducerii sau a angajaţilor obţinute în urma intervievărilor sau a procedurilor analitice.
- Discrepanţe neobişnuite între înregistrările entităţii şi răspunsurile de confirmare.
- Un număr mare de înregistrări pe credit și alte ajustări în conturile de creanţe.
- Subsidiar care nu se reconciliază cu conturile de control.
- Diferenţe neexplicate sau explicate necorespunzător între subregistrul conturilor de creanţe şi contul de control sau între declaraţiile clienţilor şi subregistrul conturilor de creanţe.
- Fluctuații neobișnuite în soldurile conturilor de stocuri, diferențe de inventar și rate de rotație.
- Lipsa unor stocuri sau active corporale cu importanţă semnificativă.
- Probe electronice indisponibile sau lipsă, inconsecvente cu politicile sau cu practicile entităţii de păstrare a evidenţelor.
- Mai puține răspunsuri la confirmări decât s-a preconizat sau un număr mai mare de răspunsuri decât s-a preconizat.
- Incapacitatea de a furniza probe cu privire la activitățile de dezvoltare a sistemelor cheie, testarea modificărilor de programe și implementarea acestora pentru schimbările și implementările sistemelor din anul curent.
- Informații despre proiecții excesiv de optimiste, obținute prin ascultarea convorbirilor entității cu analiștii sau prin lectura rapoartelor de cercetare ale acestora, care contrazic informațiile prezentate în previziunile interne ale entității utilizate în scopuri bugetare

Relaţii problematice sau neobişnuite între auditor şi conducere, inclusiv:

- Interzicerea accesului la înregistrări, facilităţi, anumiţi angajaţi, clienţi, furnizori sau alte persoane de la care ar putea fi obţinute probe de audit.

ISA

- Refuzul accesului la personalul-cheie operațional din IT și la facilități, inclusiv la personalul responsabil cu securitatea, operațiunile și dezvoltarea sistemelor.
- Presiuni inutile legate de timp impuse de către conducere pentru rezolvarea unor aspecte complexe sau controversate.
- Reclamaţii din partea conducerii cu privire la modul de desfăşurare a auditului sau intimidarea de către conducere a membrilor echipei misiunii, în special în legătură cu evaluarea critică a auditorului privind probele de audit sau rezolvarea unor eventuale neînţelegeri cu conducerea.
- Întârzieri neobişnuite din partea entităţii în furnizarea informaţiilor solicitate.
- Un refuz de a-i acorda auditorului acces la fişiere electronice cheie pentru a fi testate prin utilizarea instrumentelor și tehnicilor de audit asistate de calculator.
- Un refuz de a permite o discuție între auditor și expertul terț al conducerii (de exemplu, un expert pe probleme fiscale).
- Un refuz din partea conducerii de a-i permite auditorului să se întâlnească în particular cu persoanele responsabile cu guvernanța.
- Un refuz de a corecta o denaturare semnificativă în situațiile financiare, sau în alte informații incluse în raportul anual al entității.
- Un refuz de a adăuga sau de a revizui prezentările de informaţi din situaţiile financiare pentru a le face mai complete şi mai inteligibile.
- Un refuz de a trata la timp deficienţele identificate în controlul intern.
- Un refuz de a-I permite auditorului să trimită o solicitare de confirmare.
- Un refuz de a furniza, la cerere, o declarație scrisă.

Altele, inclusiv:

- Utilizarea frecventă a conturilor provizorii.
- Politici contabile care par a diferi de normele specifice sectorului de activitate.
- Modificări frecvente ale estimărilor contabile care nu par a rezulta din modificarea circumstanţelor.
- Toleranţă faţă de încălcările codului de conduită a entităţii.
- Discrepanță între câștiguri și stilul de viață.
- Comportament neobișnuit, irațional sau inconsecvent.
- Sesizări privind frauda prin e-mailuri anonime, scrisori, apeluri telefonice, ponturi sau reclamații care pot ajunge în atenția auditorului.
- Dovezi privind accesul angajaților la sisteme și evidențe incompatibile cu cele necesare, de obicei, pentru îndeplinirea atribuțiilor autorizate.
- Dezactivarea controalelor sau a jurnalelor de audit..

Anexa 4

(A se vedea punctele A100, A104 și A143)

Considerente suplimentare care pot informa auditorul în procesul de selectare a înregistrărilor contabile și a altor ajustări pentru testare

Următoarele considerente sunt relevante pentru selectarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări pentru testare:

- Întelegerea sistemului informațional și de comunicare al entității, relevant pentru întocmirea situațiilor financiare[1] (a se vedea, de asemenea, punctul 35 din acest ISA) – înțelegere utilă pentru a-i furniza auditorului cunoștințe despre:
    - Politicile și procedurile entității cu privire la (inclusiv persoanele din cadrul entității responsabile pentru) modul în care tranzacțiile sunt demarate, înregistrate, procesate, corectate după caz, preluate în Registrul jurnal și raportate în situațiile financiare.
    - Tipurile de intrări în registru (dacă sunt standard sau non-standard) preluate în Registrul jurnal și, la rândul lor, raportate în situațiile financiare, inclusive alte ajustări operate direct asupra situațiilor financiare.
    - Procesul prin care sunt înregistrate sau operate intrările în registru sau alte ajustări (dacă procesul este automatizat sau manual), precum și documentația – suport necesară, în funcție de politicile și procedurile entității.
    - Procesul de închidere a situațiilor financiare ale entității.
- Înțelegerea controalelor entității, concepute pentru a preveni sau detecta frauda aferentă întrărilor în registru[2] (a se vedea, de asemenea, punctul 36 din acest ISA) – pentru multe entități, procesarea de rutină a tranzacțiilor presupune o combinație între controale manuale și automatizate. În mod similar, procesarea intrărilor în registru și a altor ajustări poate presupune atât controale manuale, cât și automatizate, la nivelul unuia sau mai multor sisteme IT. Când arhitectura IT este folosită în procesul de raportare financiară, intrările în registru și alte ajustări pot exista doar în format electronic.
    - Tipurile de controale concepute pentru a preveni sau detecta frauda aferentă intrărilor în registru pot include autorizări și aprobări, reconcilieri, verificări (precum verificările de editare și validare sau calculele automatizate), separarea atribuțiilor și controalele fizice sau logice.
    - Cerința de la punctul 36 se referă la controalele asupra intrărilor în registru care tratează riscul (riscurile) de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunilor și care pot reprezenta suspiciuni de intervenție sau manipulare neautorizată sau inadecvată. Aceste controale includ:
        - Controale asupra intrărilor non-standard în registru – când intrările în registru sunt automatizate sau manuale și sunt utilizate pentru înregistrarea tranzacțiilor sau ajustărilor nerecurente sau neobișnuite.
        - Controale asupra intrărilor standard în registru – când intrările în registru sunt automatizate sau manuale și reprezintă suspiciuni de intervenție sau manipulare neautorizată sau inadecvată.
- Eficacitatea controalelor implementate asupra intrărilor în registru contabile și a altor ajustări — controale eficiente asupra întocmirii și operării intrărilor în registru și a altor ajustări pot reduce amploarea testării de fond necesare, dacă auditorul a testat eficacitatea operațională a acestor controale
- Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă — evaluarea informațiilor obținute din procedurile de evaluare a riscurilor și din activitățile aferente, inclusiv luarea în considerare a informațiilor obținute din alte surse, poate indica existența unor factori de risc de fraudă. Astfel de factori de risc de fraudă, în special evenimentele sau condițiile care indică stimulente și presiuni pentru ca membrii conducerii să eludeze controalele, oportunități pentru eludarea controalelor de către conducere, precum și atitudini sau raționalizări care permit conducerii să justifice eludarea controalelor, pot ajuta auditorul să identifice clase specifice de înregistrări și alte ajustări ce urmează a fi testate. Acestea pot include note contabile și alte ajustări susceptibile de intervenții neautorizate sau necorespunzătoare ori de manipulare rezultate din:
    - Presiuni sau stimulente pentru atingerea sau depășirea indicatorilor de performanță utilizați intern și extern (de exemplu, intrări în registru cu stornare automată, operate la finalul exercițiului).

1 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 25

2 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 26

- Presiuni sau stimulente pentru minimizarea sau evitarea obligațiilor fiscale (de exemplu, intrări inadecvate în registru pentru recunoașterea prematură sau întârziată a veniturilor sau cheltuielilor).
- Presiuni pentru respectarea cerințelor de rambursare a datoriilor sau a altor clauze contractuale aferente datoriilor (de exemplu, compensarea necorespunzătoare a activelor și datoriilor în bilanț, prin efectuarea directă de ajustări ale situațiilor financiare, în scopul respectării unei clauze privind raportul datorii/capitaluri proprii, chiar și atunci când condițiile pentru existența unui drept de compensare nu sunt îndeplinite).
- Oportunități, generate de separarea necorespunzătoare a atribuțiilor, care permit oricărei persoane din cadrul entității să ascundă sau să comită fraude în desfășurarea normală a atribuțiilor sale (de exemplu, intrări în registru și alte ajustări aferente tranzacțiilor care afectează activele, atunci când aceeași persoană este responsabilă de (a) custodia activelor, (b) autorizarea ori aprobarea tranzacțiilor aferente acelor active și (c) înregistrarea sau raportarea tranzacțiilor respective).
- Oportunități generate de deficiențele în controlul intern (de exemplu, intrări în registru și alte ajustări aferente plăților pentru achiziții către furnizori neautorizați sau efectuate de angajați concediați ori transferați).
- Oportunități generate de accesul privilegiat acordat persoanelor implicate în procesul de închidere a situațiilor financiare (de exemplu, intrări în registru și alte ajustări efectuate de persoane cu drepturi de administrare sau cu acces extins).
- Oportunități generate de calcule bazate pe instrumente informatice folosite de utilizatorii finali, care susțin estimări contabile susceptibile de denaturare ca urmare a subiectivismului conducerii sau a fraudei (de exemplu, intrări în registru și alte ajustări privind deprecierea fondului comercial și a altor active necorporale, realizate cu ajutorul aplicațiilor de tip foaie de calcul).

- Caracteristicile intrărilor frauduloase în registru și a altor ajustări – intrările inadecvate în reigstru sau alte ajustări au deseori caracterstici unice de identificare. Aceste caracteristici pot include intrări:
  - Operate asupra conturilor fără legătură între ele, neobișnuite sau utilizate rar.
  - Operate de persoane care nu efectuează, de obicei, intrări în registru.
  - Înregistrate la finalul perioadei sau după încheierea înregistrărilor și care au puține sau nu au deloc descrieri sau explicații.
  - Operate fie înainte sau în timpul întocmirii situațiilor financiare care nu au cont alocat .
  - Conțin cifre rotunde sau cifre finale uniforme.

  Auditorul poate utiliza informații recente, precum date referitoare la fraude comise în realitate sau rapoarte cu privire la tendințele de fraudă la locul de muncă, pentru a se informa despre caracteristicile intrărilor frauduloase în registru.
- Natura și complexitatea conturilor – intrările inadecvate în registru sau ajustările pot fi applicate unor conturi care:
  - Conțin tranzacții de natură complexă sau neobișnuită.
  - Conțin estimări semnificative și ajustări la finalul perioadei.
  - Au fost supuse denaturărilor în trecut.
  - Nu au fost reconciliate periodic sau conțin diferențe nereconciliate.
  - Conțin tranzacții între companii sau tranzacții cu părțile afiliate
  - Sunt în alt mod asociate cu un risc identificat de denaturare semnificativă, cauzat de fraudă.
- Intrările în registru și alte ajustări procesate în afara desfășurării normale a activității – intrările non-standard în registru pot să nu facă obiectul aceluiași nivel de natură și amploare a controalelor ca cel utilizate în mod recurent pentru înregistrarea tranzacțiilor, precum vânzările lunare, achizițiile și plățile în numerar.

Anexa 5

(A se vedea punctul A18)

Alte ISA-uri care tratează subiecte specifice referitoare la fraudă sau suspiciunea de fraudă

Această Anexă identifică alte ISA-uri care conțin cerințe specifice referitoare la fraudă sau suspiciunea de fraudă. Lista nu include alte ISA-uri ale căror cerințe se referă la fraudă sau eroare (de exemplu, ISA 210,[1] ISA 315 (Revizuit în 2019), ISA 700 (Revizuit)). Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și materialelor privind aplicarea și alte materiale explicative din ISA-uri.

- ISA 402*, Considerente de audit aferente unei entităţi care utilizează o organizaţie prestatoare de servicii* – punctul 19
- ISA 505*, Confirmări externe* – punctele 8(b) și 11
- ISA 540 (Revizuit)*, Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente* – punctul 32
- ISA 550, *Părți afiliate* – punctele 22(e) și 23(a)(i)
- ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale - audituri ale situaţiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)* – punctele 38(d), 44A, 45(h), 55, 57(d) și 59(g)(i)
- ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare* – punctul 40(a)

ISA

1 ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit

AMENDAMENTE DE CONFORMITATE ȘI DE CONCORDANȚĂ ÎN URMA ISA 240 (REVIZUIT)

Notă: Următoarele reprezintă amendamente de conformitate la alte Standarde Internaționale, în urma aprobării ISA 240 (Revizuit). Aceste amendamente vor intra în vigoare la aceeași dată ca ISA 240 (Revizuit) și sunt prezentate cu evidențierea modificărilor aduse față de ultimele versiuni aprobate ale Standardelor Internaționale IAASB care sunt modificate. Numerele notelor de subsol din cadrul acestor amendamente nu se aliniază cu cele din Standardele Internaționale IAASB care sunt modificate și ar trebui ca referințele să se facă la acele Standarde Internaționale IAASB.

ISA 200, OBIECTIVE GENERALE ALE AUDITORULUI INDEPENDENT ȘI DESFĂȘURAREA UNUI AUDIT ÎN CONFORMITATE CU STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

Introducere

Un audit al situațiilor financiare

…

9. Auditorul poate avea, de asemenea, alte responsabilități de comunicare și raportare specifice față de utilizatori, conducere, persoanele responsabile cu guvernanța sau alte părți din exteriorul entității, în legătură cu aspectele apărute în timpul auditului. Aceste responsabilități pot fi stabilite de ISA-uri sau de legile sau reglementările aplicabile.[1]

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 15)

…

A24. Auditorul poate accepta înregistrări și documente ca fiind autentice, cu excepția cazului în care el are motive să creadă contrariul. Cu toate acestea, auditorul trebuie să analizeze credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate ca probe de audit.[2] În cazul în care există îndoieli cu privire la credibilitatea informațiilor sau indicii cu privire la posibile fraude (de exemplu, când condițiile identificate pe parcursul auditului îl determină pe auditor să creadă că un document ar putea să nu fie autentic sau că termenii unui document ar fi putut fi falsificați), ISA-urile impun auditorului să facă investigații suplimentare și să determine ce modificări sau completări la procedurile de audit sunt necesare pentru a rezolva acel aspect.[3]

…

Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit (A se vedea punctele 5 și 17)

…

Limitările inerente ale unui audit

…

Alte aspecte care afectează limitările inerente ale unui audit

A56. În cazul anumitor aserțiuni sau subiecte specifice, efectele potențiale ale limitărilor inerente cu privire la capacitatea auditorului de a depista denaturări semnificative sunt deosebit de importante. Aceste aserțiuni sau subiecte specifice includ:

- Frauda, în special implicarea conducerii superioare în situații de fraudă sau coluziune. A se vedea ISA 240 (Revizuit) pentru mai multe informații.

…

1 A se vedea, de exemplu, ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța* și ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare,* punctele ~~44~~64–67

2 ISA 500, *Probe de audit*, punctele 7–9

3 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~14~~22; ISA 500, punctul 11; ISA 505, *Confirmări externe*, punctele 10–11 și 16

ISA 220 (REVIZUIT), MANAGEMENTUL CALITĂȚII PENTRU UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Responsabilitățile conducerii privind managementul și calitatea auditurilor (A se vedea punctele 13–15)

…

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 7)

…

A37. Posibilele acțiuni pe care echipa misiunii le poate lua pentru a reduce obstacolele în calea exercitării scepticismului profesional la nivelul misiunii pot include:

…

- Modificarea naturii, plasării în timp și amplorii conducerii, supervizării sau revizuirii prin implicarea unor membri mai experimentați ai echipei misiunii, a unei supravegheri mai directe, cu o frecvență mai mare sau a unor revizuiri mai aprofundate ale anumitor documente de lucru pentru:
  - Zone complexe sau subiective ale auditului;
  - Zone ce implică riscuri legate de obținerea calității în misiunea de audit;
  - Zone în care poate exista un risc mai ridicat de denaturare semnificativă, inclusiv un risc de denaturare semnificativă cauzat de fraudă ~~with cu risc de fraudă~~; și
  - Cazuri identificate sau suspectate de nerespectare a legislației sau reglementărilor.

…

Acceptarea şi continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit (A se vedea punctele 22–24)

…

A55. Informațiile obținute în timpul acceptării și continuării misiunii pot fi, de asemenea, relevante în vederea conformității cu cerințele altor ISA-uri, precum și cu prezentul ISA, de exemplu în ceea ce privește:

…

- Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, ca urmare a erorii sau fraudei, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019) și ISA 240 (Revizuit);[4]

…

ISA 230, DOCUMENTAȚIA DE AUDIT

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Anexă

(A se vedea punctul 1)

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

…

- ISA 240 (Revizuit), *Responsabilităţile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*– punctele~~ul 45–48~~68

…

4 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*

ISA 250 (REVIZUIT), LUAREA ÎN CONSIDERARE A LEGILOR ŞI A REGLEMENTĂRILOR ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAŢIILOR FINANCIARE

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Proceduri de audit pentru cazurile în care este identificată sau suspectată neconformitatea

Indicii ale neconformității cu legile și reglementările (A se vedea punctul 19)

A17. Auditorul poate lua cunoștință de informații cu privire la cazurile de neconformitate cu legile și reglementările nu doar în urma efectuării procedurilor specificate la punctele 13-17 (de exemplu, în cazul în care auditorul este înștiințat cu privire la neconformitate de către o persoană care semnalează nereguli).

…

ISA 260 (REVIZUIT), COMUNICAREA CU PERSOANELE RESPONSABILE CU GUVERNANȚA

…

Anexa 1

(A se vedea punctul 3)

Cerințe specifice din ISQC 1 și din alte ISA-uri care se referă la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța

Prezenta anexă identifică punctele din ISQM 1 și din alte ISA-uri care prevăd obligativitatea comunicării unor aspecte specifice către persoanele responsabile cu guvernanța. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative din ISA-uri.

…

- ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare* – punctele ~~22,~~ ~~39(e)(i)~~25, 32(c),55(a), 59(c)(i) și ~~41–43~~ 64–66

…

ISA 265, COMUNICAREA DEFICIENȚELOR ÎN CONTROLUL INTERN CĂTRE PERSOANELE RESPONSABILE CU GUVERNANȚA ȘI CĂTRE CONDUCERE

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Deficiențe semnificative în controlul intern (A se vedea punctele 6(b), 8)

…

A6. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru a determina măsura în care o deficiență sau o combinație de deficiențe în controlul intern constituie o deficiență semnificativă includ:

...

- Importanța controalelor pentru procesul de raportare financiară; de exemplu:

  …

  - Controalele pentru prevenirea ~~și~~ sau detectarea fraudei.

…

Comunicarea deficiențelor în controlul intern

…

Comunicarea deficiențelor din controlul intern către conducere (A se vedea punctul 10)

…

Comunicarea deficiențelor din controlul intern către conducere (A se vedea punctul 10(a))

…

A21. ISA 250 (Revizuit) stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la raportarea cazurilor de neconformitate identificată sau suspectată cu legile și reglementările, inclusiv pentru cazurile în care persoanele responsabile cu guvernanța sunt implicate în astfel de cazuri de neconformitate.[5] ISA 240 (Revizuit) stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la comunicarea către persoanele responsabile cu guvernanța, în cazul în care auditorul a identificat o fraudă sau o fraudă suspectată în care este implicată conducerea.[6]

…

ISA 300, PLANIFICAREA UNUI AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Implicarea membrilor-cheie ai echipei misiunii (A se vedea punctul 5)

A5. Prin implicarea partenerului de misiune și a altor membri-cheie ai echipei misiunii în planificarea auditului se face apel la experiența și viziunea, crescând astfel eficacitatea și eficiența procesului de planificare.[7]

…

ISA 315 (REVIZUIT ÎN 2019), IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ

Introducere

…

Concepte-cheie din prezentul ISA

…

6. Riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de auditor le includ atât pe cele cauzate de eroare, cât și pe cele cauzate de fraudă. Deși ambele sunt tratate de prezentul ISA, importanța fraudei este de așa natură încât în ISA 240 (Revizuit)[8] sunt incluse cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la procedurile de evaluare a riscului și la activitățile conexe pentru a se obține informații utilizate pentru identificarea, evaluarea și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă

…

Definiții

12. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

…

(f) Factori de risc inerent – Caracteristicile evenimentelor sau condițiilor care afectează susceptibilitatea la denaturare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, a unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații înainte de a lua în considerare controalele. Astfel de factori pot fi calitativi sau cantitativi și includ complexitatea, subiectivitatea, schimbarea, incertitudinea sau susceptibilitatea la denaturare cauzată de

5 ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctele 23–29

6 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*, punctul ~~42~~65

7 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctele 17 și 18, stabilesc cerințe și furnizează îndrumări cu privire la discuția din cadrul echipei misiunii referitoare la susceptibilitatea denaturării semnificative a situațiilor financiare ale entității. ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*, punctul ~~16~~29, furnizează îndrumări privind atenția acordată în cadrul discuției susceptibilității ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ din cauza fraudei.

8 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare.*

subiectivismul conducerii sau de alți factori de risc de fraudă[9] în măsura în care afectează riscul inerent. (A se vedea punctele A7–A8)

…

(l) Risc semnificativ – Un risc de denaturare semnificativă identificat: (A se vedea punctul A10)

…

(ii) Acesta va fi considerat drept un risc semnificativ în conformitate cu cerințele din alte ISA-uri.[10]

…

Cerințe

…

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă
(A se vedea punctele A184–A185)

…

Evaluarea probelor de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului

35. Auditorul trebuie să evalueze dacă probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, cauzate de fraudă sau eroare. Dacă nu, auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului suplimentare până când sunt obținute probe de audit care să ofere o astfel de bază. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului, indiferent dacă sunt coroborative sau contradictorii aserțiunilor făcute de conducere. (A se vedea punctele A230–A232)

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe (A se vedea punctele 13–18)

A11. Riscurile de denaturare semnificativă care urmează a fi identificate și evaluate le includ atât pe cele cauzate de fraudă, cât și pe cele cauzate de eroare, și ambele sunt acoperite de prezentul ISA. Totuși, frauda este atât de importantă încât în ISA 240 (Revizuit) sunt incluse cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pentru a se obține informații care sunt utilizate la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.[11] În plus, următoarele ISA-uri furnizează cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în ceea ce privește aspecte și circumstanțe specifice:

…

Discuții ale echipei misiunii (A se vedea punctele 17–18)

De ce echipa misiunii trebuie să discute despre aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea situațiilor financiare ale entității la denaturare semnificativă

A42. Discuția din cadrul echipei misiunii despre aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea la denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale entității:

…

ISA 240 (Revizuit) prevede ca discuțiile dintre membrii echipei misiunii să vizeze în mod special modul în care și ce zone din situațiile financiare ale entității ar putea fi susceptibile la denaturări semnificative cauzate de fraudă.[12]

…

Înțelegerea entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității (A se vedea punctele 19–27)

9 ISA 240 (Revizuit), punctele ~~A24–A27~~A24–A26

10 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~27~~39(b) și ISA 550, *Părți afiliate*, punctul 18

11 ISA 240 (Revizuit), punctele ~~12–27~~26–41

12 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~16~~29

…

De ce este necesară înțelegerea entității și a mediului său și a cadrului de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctele 19–20)

A50. Înțelegerea de către auditor a entității și a mediului acesteia, precum și a cadrului de raportare financiară aplicabil ajută auditorul să înțeleagă evenimentele și condițiile relevante pentru entitate și să identifice modul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare, la întocmirea situațiilor financiare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, precum și nivelul la care fac acest lucru. Astfel de informații stabilesc un cadru de referință în care auditorul identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă. Acest cadru de referință ajută de asemenea auditorul la planificarea auditului și exercitarea raționamentului profesional și scepticismului profesional pe tot parcursul auditului, de exemplu, atunci când:

- Identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019) sau cu alte standarde relevante (de exemplu, referitoare la riscurile <u>de denaturare semnificativă cauzate</u> de fraudă în conformitate cu ISA 240 <u>(Revizuit)</u> sau la identificarea sau evaluarea riscurilor legate de estimările contabile în conformitate cu ISA 540 (Revizuit));

…

Entitatea și mediul său (A se vedea punctul 19(a))

…

Parametrii utilizați de conducere pentru a evalua performanța financiară a entității (A se vedea punctul 19(a)(iii))

De ce înțelege auditorul parametrii utilizați de conducere

A74. O înțelegere a parametrilor entității îl ajută pe auditor să analizeze dacă astfel de parametri, utilizați pe plan extern sau intern, creează presiuni asupra entității pentru a atinge obiectivele de performanță. Aceste presiuni pot motiva conducerea să ia măsuri care sporesc susceptibilitatea la denaturare din cauza subiectivismului conducerii sau a fraudei (de exemplu, pentru a îmbunătăți performanța afacerii sau pentru a denatura în mod intenționat situațiile financiare) (a se vedea ISA 240 <u>(Revizuit)</u> pentru cerințe și îndrumări în legătură cu riscurile de <u>denaturare semnificatiă cauzată de</u> fraudă).

…

Cadrul de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctul 19(b))

…

Cum afectează factorii de risc inerent susceptibilitatea aserțiunilor la denaturare (A se vedea punctul 19(c))

…

Efectul factorilor de risc inerent asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau prezentărilor de informații

…

A89. Evenimente sau condiții ce pot afecta susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii pot, de asemenea, afecta susceptibilitatea la denaturare cauzată de alți factori ai riscului de fraudă. În consecință, aceasta poate fi o informație relevantă de utilizat în conformitate cu punctul ~~24~~<u>38</u> din SA 240 <u>(Revizuit)</u>, care impune auditorului să evalueze dacă informațiile obținute din alte proceduri de evaluare a riscului și activități conexe indică prezența unuia sau mai multor factori ai riscului de fraudă.

…

Obținerea înțelegerii procesului de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctele 22–23)

Înțelegerea procesului de evaluare a riscului din cadrul entității (A se vedea punctul 22(a))

A109. Conform explicației de la punctul A62, nu toate riscurile afacerii duc la apariția riscurilor de denaturare semnificativă. La înțelegerea modalității prin care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța au identificat riscurile afacerii relevante pentru întocmirea situațiilor financiare și au luat decizii cu privire la acțiunile de tratare a acelor riscuri, aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare includ modul în care conducerea sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernanța:

…

- Au luat în considerare potențialul de fraudă atunci când au analizat riscurile asociate atingerii obiectivelor entității.[13]

…

Activități de control (A se vedea punctul 26)

…

Adaptabilitate (A se vedea punctul 26)

…

A157. Poate fi mai puțin practic să se stabilească separarea sarcinilor în entitățile mai puțin complexe care au mai puțini angajați. Cu toate acestea, într-o entitate administrată de proprietar, proprietarul-administrator poate exercita o supraveghere mai eficientă prin implicare directă decât într-o entitate mai mare, ceea ce poate compensa limitările in posibilitățile de separare a sarcinilor. Deși, după cum se explică în ISA 240 (Revizuit), impunerea unei singure persoane în conducere poate reprezenta o posibilă deficiență în control, dat fiind faptul că există posibilitatea de eludare a controalelor de către conducere.[14]

Controale care tratează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor (A se vedea punctul 26(a))

Controale care tratează riscuri care sunt considerate ca fiind riscuri semnificative (A se vedea punctul 26(a)(i))

…

A159. ISA 240 (Revizuit)[15] impune auditorului să înțeleagă controalele aferente riscurilor de denaturare evaluate ca semnificative datorită fraudei (care sunt considerate drept riscuri semnificative) și explică în continuare că este important ca auditorul să înțeleagă controalele pe care conducerea le-a proiectat, implementat și menținut pentru a preveni și detecta frauda.

…

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

…

Riscuri de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare (A se vedea punctele 28(a) și 30)

…

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare

A195. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare se referă la riscurile care sunt legate la nivel generalizat de situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri care pot fi identificate cu ajutorul aserțiunilor specifice la nivelul clasei de tranzacții, soldului unui cont sau prezentării de informații ~~(de exemplu, riscul de evitare a controalelor de către conducere)~~. Mai degrabă, acestea reprezintă circumstanțe care pot spori în mod generalizat riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. Evaluarea de către auditor a măsurii în care riscurile identificate afectează situațiile financiare în mod generalizat sprijină evaluarea auditorului asupra riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare. În alte cazuri, o serie de aserțiuni pot fi de asemenea identificate ca fiind susceptibile la risc și, prin urmare, pot afecta identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

…

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

…

Riscuri semnificative (A se vedea punctul 32)

…

Determinarea riscurilor semnificative

…

A220. Determinarea căror riscuri de denaturare semnificativă evaluate li se aplică un nivel aproape de pragul superior al scării riscului inerent, și care, prin urmare, sunt riscuri semnificative, este un aspect ce ține de raționamentul profesional, cu

13 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~19~~ 33(b)(i)

14 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~A28~~A112

15 ISA 240 (Revizuit), punctele ~~28~~36, 39(b) și ~~A33~~A102

excepția cazului în care riscul este un tip de risc specific care trebuie tratat drept risc semnificativ în conformitate cu cerințele din alt ISA. ISA 240 (Revizuit) furnizează cerințe și îndrumări suplimentare în legătură cu identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.[16]

…

Anexa 2

(A se vedea punctele 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

Înțelegerea factorilor de risc inerent

Prezenta anexă oferă explicații suplimentare privind factorii de risc inerent, precum și aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare la înțelegerea și aplicarea factorilor de risc inerent în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune.

Factorii de risc inerent

1. Factorii de risc inerent sunt caracteristici ale evenimentelor sau condițiilor care afectează susceptibilitatea la denaturare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, a unei aserțiuni despre o clasă de tranzacții, un sold al unui cont sau o prezentare de informații, înainte de a lua în considerare controalele. Astfel de factori pot fi calitativi sau cantitativi și includ complexitatea, subiectivitatea, schimbarea, incertitudinea sau susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau alți factori ai riscului de fraudă[17] în măsura în care afectează riscul inerent. Pentru a înțelege entitatea și mediul său, precum și cadrul de raportare financiară aplicabil și politicile contabile ale entității, în conformitate cu punctul 19 (a)–(b), auditorul înțelege, de asemenea, modul în care factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor la întocmirea situațiilor financiare.
2. Factorii de risc inerent aferenți întocmirii informațiilor prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil (denumite la acest punct „informații prevăzute") includ:

…

- *Susceptibilitatea la denaturare cauzată de subiectivismul conducerii sau de alți factori ai riscului de fraudă în măsura în care afectează riscul inerent* — susceptibilitatea la subiectivismul conducerii rezultă din condiții care creează susceptibilitate la eșecul intenționat sau neintenționat al conducerii în ceea ce privește păstrarea neutralității la întocmirea informațiilor. Subiectivismul conducerii este adeseori asociat cu anumite condiții care au potențialul de a determina conducerea să nu își păstreze neutralitatea în exercitarea raționamentului (indicatori ai unui posibil subiectivism al conducerii), care ar putea conduce la o denaturare semnificativă a informațiilor, care ar fi frauduloasă dacă ar fi intenționată. Astfel de indicatori includ stimulentele sau presiunile în măsura în care acestea afectează riscul inerent (de exemplu, ca urmare a motivației de a obține un rezultat dorit, cum ar fi o țintă de profit sau un coeficient dorit al capitalului) și oportunitatea, spre a nu-și păstra neutralitatea. Factorii relevanți pentru susceptibilitatea la denaturări cauzate de fraudă care iau forma unei raportări financiare frauduloase sau a unei deturnări de active sunt descriși la punctele ~~A1~~A2 - ~~A5~~A6 din ISA 240 (Revizuit).

…

Anexa 3

(A se vedea punctele 12(m), 21–26, A90–A181)

Înțelegerea sistemului de control intern al entității

…

Componente ale sistemului de control intern al entității

Mediul de control

…

6. Mediul de control cuprinde următoarele elemente:

…

(b) Atunci când persoanele responsabile cu guvernanța sunt diferite de conducere, care este modul în care persoanele responsabile cu guvernanța își demonstrează independența față de conducere și supraveghează sistemul de control

16 ISA 240 (Revizuit), punctele ~~26–28~~39–41

17 ISA 240 (Revizuit), punctele ~~A24–A27~~ A24–A26

intern al entității. Conștientizarea controlului de către o entitate este influențată de persoanele responsabile cu guvernanța. Considerentele măsura în care există suficiente persoane independente de conducere care sunt *obiective* în evaluările lor și în deciziile pe care le iau; modul în care persoanele responsabile cu guvernanța identifică și acceptă responsabilitățile de supraveghere și măsura în care persoanele responsabile cu guvernanța păstrează responsabilități de supraveghere asupra proiectării, implementării și desfășurării sistemului de control intern al entității de către conducere. Importanța responsabilităților persoanelor responsabile cu guvernanța este recunoscută în codurile de practică și în alte legi și reglementări sau îndrumări elaborate în beneficiul persoanelor responsabile cu guvernanța. Alte responsabilități ale persoanelor responsabile cu guvernanța includ supravegherea proiectării și funcționării eficace a ~~procedurilor de semnalare a neregulilor~~ programului de semnalare a neregulilor din cadrul entității (sau a unui alt program de raportare a fraudei).

…

Anexa 4

(A se vedea punctele 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Considerente pentru înțelegerea funcției de audit intern a unei entități

Prezenta anexă prevede considerente suplimentare legate de înțelegerea funcției de audit intern a entității atunci când există o astfel de funcție.

…

Intervievarea celor din cadrul funcției de audit intern

...

5. Mai mult, în conformitate cu ISA 240 (Revizuit),[18] dacă funcția de audit intern îi oferă auditorului informații privind orice fraudă ~~concretă~~ suspectată~~acuzație de fraudă~~, inclusiv acuzații de fraudă, auditorul ține cont de aceste informații în identificarea riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

…

ISA 330, RĂSPUNSURILE AUDITORULUI LA RISCURILE EVALUATE

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit (A se vedea punctul 6)

…

Plasarea în timp

A11. Auditorul poate efectua teste ale controalelor sau proceduri de fond la o dată interimară sau la sfârșitul perioadei. Cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă, cu atât este mai probabil ca auditorul să decidă că este mai eficace să efectueze proceduri de fond mai aproape de sau la sfârșitul perioadei decât la o dată inițială ori să efectueze proceduri de audit în mod inopinat sau la momente imprevizibile (de exemplu, efectuarea în mod inopinat de proceduri de audit la adrese selectate). Acest lucru este relevant îndeosebi atunci când se analizează răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. De exemplu, auditorul poate ajunge la concluzia că procedurile de audit prin care extind concluziile de audit de la o dată interimară până la sfârșitul perioadei nu ar fi eficace în cazul în care au fost identificate riscuri de denaturare sau manipulare intenționată.

…

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit (A se vedea punctele 25–27)

A62. Un audit al situațiilor financiare este un proces cumulativ și iterativ. Pe măsură ce auditorul efectuează procedurile de audit planificate, probele de audit obținute l-ar putea determina pe auditor să modifice natura, plasarea în timp și amploarea altor

18 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~19~~34(b)

proceduri de audit planificate. Este posibil ca în atenția auditorului să ajungă informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor. De exemplu:

…

În astfel de circumstanțe, auditorul poate fi nevoit să reevalueze procedurile de audit planificate, pe baza unei analize revizuite a riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, cauzate de fraudă sau eroare, și efectul asupra claselor semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații și a aserțiunilor referitoare la acestea. ISA 315 (Revizuit în 2019) conține îndrumări suplimentare cu rivier la revizuirea evaluării riscului de către auditor.[19]

…

ISA 450, EVALUAREA DENATURĂRILOR IDENTIFICATE PE PARCURSUL AUDITULUI

…

Cerințe

…

Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează

…

5A. Dacă auditorul identifică o denaturare, acesta trebuie să evalueze dacă aceasta indică o fraudă. (A se vedea punctul A6A)

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Definiția denaturării (A se vedea punctul 4(a))

A1. Denaturările pot rezulta din:

…

Exemple de denaturări rezultate ca urmare a fraudei sunt furnizate în ISA 240 (Revizuit).[20]

…

Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează (A se vedea punctele 5A–7)

A6A. Natura denaturărilor identificate și a circumstanțelor apariției acestora pot indica că denaturările pot fi rezultatul unei fraude. În astfel de cazuri, auditorul efectuează, de asemenea, procedurile prevăzute de ISA 240 (Revizuit),[21] recunoscând că un act de fraudă este puțin probabil să fie un incident izolat.

…

Evaluarea efectului denaturărilor necorectate (A se vedea punctele 10–11)

…

A22. ISA 240 (Revizuit)[22] explică modul în care implicațiile unei denaturări care este, sau poate fi, rezultatul unei fraude ar trebui luate în considerare în relație cu alte aspecte ale auditului, chiar dacă dimensiunea denaturării nu este semnificativă în raport cu situațiile financiare. În funcție de circumstanțe, denaturările din informațiile prezentate ar putea indica, de asemenea, existența unei fraude și pot rezulta, de exemplu, din:

- Informații prezentate care induc în eroare, rezultate din subiectivismul raționamentelor conducerii sau
- Informații prezentate detaliate repetitive sau neinformative care au scopul de a împiedica o înțelegere corespunzătoare a aspectelor din situațiile financiare.

Atunci când analizează implicațiile denaturărilor în clasele de tranzacții, soldurile conturilor și informațiile prezentate, auditorul exercită scepticismul profesional în conformitate cu ISA 200.[23]

19 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 37

20 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, punctele ~~A1–A7~~ A2–A6

21 ISA 240 (Revizuit), punctele 55–58

22 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~36~~57

23 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 15

…

ISA 500, PROBE DE AUDIT

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Informații care vor fi utilizate drept probe de audit

Relevanța și credibilitatea (A se vedea punctul 7)

…

Credibilitatea

…

A37. ISA 240 (Revizuit) tratează circumstanțele în care auditorul are motive să creadă că un document se poate să nu fie uthentic sau se poate să fi fost modificat fără ca acea modificare să îi fie prezentată auditorului.[24]

…

ISA 505, CONFIRMĂRI EXTERNE

Introducere

…

Proceduri de confirmare externă pentru obținerea probelor de audit

…

3. Alte standarde ISA recunosc importanța confirmărilor externe ca probe de audit, de exemplu:

…

- ISA 240 (Revizuit) indică faptul că auditorul poate proiecta ~~solicitări~~ proceduri de confirmare externă pentru a obține probe de audit ~~informații suplimentare coroborate~~ ca răspuns la tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă la nivelul aserțiunii.[25]

…

Cerințe

…

Refuzul conducerii de a-i permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare

8. Dacă conducerea refuză să permită auditorului să transmită o solicitare de confirmare, auditorul trebuie:

(a) Să intervieveze conducerea cu privire la motivele refuzului și să caute probe de audit cu privire la validitatea și caracterul rezonabil al acestora, (A se vedea punctul A8)

(b) Să evalueze implicațiile refuzului conducerii asupra evaluării auditorului cu privire la riscurile relevante de denaturare semnificativă, inclusiv cu privire la riscul de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea altor proceduri de audit și (A se vedea punctul A9)

(c) Să efectueze proceduri de audit alternative concepute în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile. (A se vedea punctul A10)

…

Rezultatele procedurilor de confirmare externă

24 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*, punctul ~~14~~22

25 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*, punct~~ul~~ele ~~A38~~A129–A135

Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare

…

11. Dacă auditorul stabilește că un răspuns la o solicitare de confirmare nu este credibil, auditorul trebuie să evalueze implicațiile asupra evaluării riscurilor relevante de denaturare semnificativă, inclusiv asupra riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, și asupra naturii, plasării în timp și amplorii aferente ale altor proceduri de audit. (A se vedea punctul A17)

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Procedurile de confirmare externă

…

Conceperea solicitărilor de confirmare (A se vedea punctul 7(c))

…

A4. Factorii care trebuie luaţi în considerare atunci când sunt concepute solicitările de confirmare includ:

- Aserțiunile tratate.
- Riscurile specific de denaturare semnificativă identificate, inclusiv riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

…

Refuzul conducerii de a-i permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare

…

Implicații pentru evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 8(b))

A9. Auditorul ar putea concluziona din evaluarea de la punctul 8(b) că ar fi adecvat să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și să modifice procedurile de audit planificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019).[26] De exemplu, dacă solicitarea conducerii de a nu confirma nu este rezonabilă, acest lucru poate indica un factor de risc de fraudă care impune o evaluare în conformitate cu ISA 240 (Revizuit).[27]

…

Rezultatele procedurilor de confirmare externă

Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare (A se vedea punctul 10)

A11. ISA 500 arată că, și atunci când probele de audit sunt obținute din surse din exteriorul entității, pot exista circumstanțe care să afecteze credibilitatea acestora.[28] Toate răspunsurile prezintă unele riscuri de interceptare, alterare sau fraudă. Astfel de riscuri există indiferent dacă răspunsul este obținut în format tipărit, electronic sau în alt format. Factorii care pot indica îndoieli cu privire la credibilitatea unui răspuns includ faptul că acesta:

- A fost primit indirect de auditor, sau
- Creează impresia că nu a venit de la partea care confirmă, vizată inițial.

…

Răspunsuri lipsite de credibilitate (A se vedea punctul 11)

A17. În cazul în care auditorul concluzionează că un răspuns nu este credibil, poate fi necesar ca auditorul să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să modifice procedurile de audit planificate în consecință, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019).[29] De exemplu, un răspuns lipsit de credibilitate poate indica un factor de risc de fraudă care impune evaluarea în conformitate cu ISA 240 (Revizuit).[30]

Lipsa răspunsului (A se vedea punctul 12)

26 ISA 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, punctul 37

27 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~25~~38

28 ISA 500, punctul A35

29 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 37

30 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~25~~38

...

A19. Natura și amploarea procedurilor de audit alternative sunt afectate de contul și de aserțiunea în cauză. Lipsa răspunsului la o solicitare de confirmare poate indica un risc de denaturare semnificativă neidentificat anterior. În astfel de situații, este posibil ca auditorul să fie nevoit să revizuiască riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să modifice procedurile de audit planificate, în conformitate cu ISA315 (Revizuit în 2019).[31] De exemplu, existența unui număr mai mic de răspunsuri la solicitările de confirmare decât s-a preconizat sau existența unui număr mai mare de răspunsuri decât s-a preconizat poate indica un factor de risc de fraudă neidentificat anterior care impune o evaluare în conformitate cu ISA 240 (Revizuit).[32]

...

Excepții (A se vedea punctul 14)

A21. Excepțiile precizate în răspunsurile la solicitările de confirmare pot indica denaturări sau potențiale denaturări în situațiile financiare. Atunci când este identificată o denaturare, ISA 450[33] ~~ISA 240~~ impune auditorului să evalueze dacă o astfel de denaturare indică o fraudă.[34] Excepțiile pot furniza îndrumări referitoare la calitatea răspunsurilor primite de la părți care confirmă similare sau pentru conturi similare. De asemenea, excepțiile pot indica o deficiență sau mai multe deficiențe în controlul intern al entității asupra raportării financiare.

…

ISA 530 (REVIZUIT), EȘANTIONAREA ÎN AUDIT

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Proiectarea eșantionului, dimensiunea și selecția elementelor pentru testare

Tehnica de eșantionare (A se vedea punctul 6)

…

A6. Luarea în considerare de către auditor a scopului procedurii de audit, așa cum prevede punctul 6, include o înțelegere clară a ceea ce constituie o abatere sau o denaturare, astfel încât toate condițiile relevante scopului procedurii de audit, și doar acestea, să fie incluse în evaluarea abaterilor sau în extrapolarea denaturărilor. De exemplu, într-un test de detaliu referitor la existența conturilor de creanțe, precum confirmarea, plățile efectuate de client înainte de data confirmării, dar încasate la puțin timp după acea dată de către client nu sunt considerate o denaturare. De asemenea, o sumă raportată eronat între două conturi de clienți nu afectează soldul total al conturilor de creanțe. Prin urmare, se poate să nu fie adecvat ca această situație să fie considerată o denaturare în evaluarea rezultatelor eșantionului acestei proceduri de audit specifice, chiar dacă poate avea un efect important asupra altor aspecte ale auditului, cum ar fi evaluarea riscu~~lui~~rilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau a caracterului adecvat al ajustărilor pentru deprecierea creanțelor incerte.

…

ISA 540 (REVIZUIT), AUDITAREA ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI A PREZENTĂRILOR DE INFORMAȚII AFERENTE

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

…

31 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 37

32 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~25~~38

33 ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 5A

~~34 ISA 240, punctul 36~~

Revizuirea rezultatului sau a reestimării estimărilor contabile anterioare (A se vedea punctul 14)

…

A57. ISA 240 (Revizuit)[35] prevede o revizuire retroactivă a raționamentelor și ipotezelor conducerii referitoare la estimările contabile semnificative. Ca aspect practic, revizuirea de către auditor a estimărilor contabile anterioare ca procedură de evaluare a riscului în conformitate cu prezentul ISA poate fi desfășurată în paralel cu revizuirea prevăzută de ISA 240 (Revizuit).

…

Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii (A se vedea punctul 32)

…

A136. Mai mult, la aplicarea ISA 240 (Revizuit), auditorului i se impune să evalueze dacă raționamentele și deciziile conducerii legate de realizarea estimărilor contabile incluse în situațiile financiare, chiar dacă sunt rezonabile, luate individual, reprezintă ~~indică~~ indicii ~~un~~ ale unui posibil subiectivism din partea conducerii care poate reprezenta un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. Raportarea financiară frauduloasă este deseori realizată prin denaturarea intenționată a estimărilor contabile, care poate include subestimarea sau supraestimarea intenționată a estimărilor contabile. Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii care poate reprezenta, de asemenea, un factor de risc de fraudă,[36] îl poate determina pe auditor să reevalueze măsura în care evaluările riscului efectuate de acesta, în special evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, și răspunsurile aferente rămân adecvate.

…

ISA 550, PĂRȚI AFILIATE

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate într-un audit al situațiilor financiare. În mod specific, detaliază felul în care ISA 315 (Revizuit în 2019),[37] ISA 330[38] și ISA 240 (Revizuit)[39] vor fi aplicate în raport cu riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.

…

Responsabilitățile auditorului

…

5. În plus, înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate este relevantă pentru evaluarea auditorului cu privire la posibila prezență a unuia sau a mai multor factori de risc de fraudă așa cum prevede ISA 240 (Revizuit),[40] deoarece frauda poate fi comisă mai ușor prin intermediul părților afiliate.

…

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

11. Ca parte a procedurilor de evaluare a riscului și activităților conexe pe care auditorul trebuie să le efectueze pe parcursul auditului conform ISA 315 (Revizuit în 2019) și ISA 240 (Revizuit),[41] auditorul trebuie să efectueze procedurile de audit și activitățile conexe stabilite la punctele 12-17 pentru a obține informații relevante în scopul identificării riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. (A se vedea punctul A8)

Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate

35 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*, punctul ~~33(b)(ii)~~28

36 ISA 240 (Revizuit), punct~~ul~~ele ~~33(b)~~ 50–51

37 ISA 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*

38 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*

39 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*

40 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~25~~38

41 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 13; ISA 240 (Revizuit), punctul ~~17~~26

12. Discuția echipei misiunii prevăzută de ISA 315 (Revizuit în 2019) și ISA 240 (Revizuit)[42] trebuie să includă analizarea specifică a susceptibilității situațiilor financiare de a conține denaturări semnificative cauzate de fraudă sau eroare care ar putea rezulta din relațiile și tranzacțiile entității cu părțile afiliate. (A se vedea punctele A9–A10)

…

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate

…

19. Dacă auditorul identifică factori de risc de fraudă (inclusiv circumstanțe cu privire la existența unor părți afiliate cu influență dominantă) atunci când efectuează procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe în relație cu părțile afiliate, auditorul trebuie să analizeze astfel de informații atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în conformitate cu ISA 240 (Revizuit). (A se vedea punctele A6, A29–A30)

…

Răspunsurile la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate

…

Tranzacții semnificative cu părțile afiliate identificate care nu țin de desfășurarea normală a activității

23. Pentru tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate care au fost identificate și care nu țin de desfășurarea normală a activității, auditorul trebuie:

    (a) Să inspecteze contractele sau acordurile care stau la baza acestora, dacă există, și să evalueze dacă:

        (i) Rațiunea economică (sau lipsa acesteia) a tranzacțiilor sugerează că acestea ar fi putut fi încheiate pentru a elabora o raportare financiară frauduloasă sau pentru a disimula o deturnare a activelor,[43] (A se vedea punctele A38–A39)

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

…

Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate

…

Controalele entității asupra tranzacțiilor și relațiilor cu părțile afiliate (A se vedea punctul 14)

…

A17. Pentru îndeplinirea cerinței din ISA 315 (Revizuit în 2019) de a înțelege mediul de control, auditorul poate lua în considerare aspecte privind mediul de control relevante pentru atenuarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate, precum:

…

- Existența ~~politicilor și procedurilor de denunțare a neregulilor~~ unui program de denunțare a neregulilor (sau a unui alt program de raportare a fraudei), acolo unde este cazul.

…

A19. Raportarea financiară frauduloasă presupune deseori eludarea de către conducere a unor controale care altfel par a funcționa eficace.[44] Riscul de eludare a controalelor de către conducere este mai ridicat dacă membrii acesteia au relații care implică control sau o influență semnificativă asupra părților cu care entitatea are relații de afaceri, deoarece aceste

42 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 17; ISA 240 (Revizuit), punctul ~~16~~29

43 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~33(c)~~ 52

44 ISA 240 (Revizuit), punctele ~~32~~40 și ~~A4~~A5

relații ar putea oferi conducerii mai multe stimulente și oportunități de a săvârși o fraudă. De exemplu, interesele financiare ale conducerii în ceea ce privește anumite părți afiliate pot stimula conducerea să eludeze controalele prin (a) direcționarea entității, împotriva intereselor sale, către încheierea de tranzacții în beneficiul părților respective sau prin (b) complicitatea cu părțile respective sau controlarea acțiunilor acestora. Exemplele de posibile fraude includ:

…

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor

și tranzacțiilor cu părțile afiliate

Factori de risc de fraudă asociați unei părți afiliate cu influență dominantă (A se vedea punctul 19)

A29. Impunerea conducerii reprezentate de către o singură persoană sau de un grup restrâns de persoane fără controale compensatoare reprezintă un factor de risc de fraudă.[45] Indicatorii de influență dominantă exercitată de o parte afiliată includ:

…

Răspunsurile la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate (A se vedea punctul 20)

A31. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit pe care auditorul le poate selecta pentru a răspunde la riscurile evaluate de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate depind de natura riscurilor respective și de circumstanțele entității.[46]

…

A33. Dacă auditorul a evaluat un risc semnificativ de denaturare semnificativă cauzată de fraudă ca rezultat al prezenței unei părți afiliate cu influență dominantă, auditorul poate, în plus față de cerințele generale ale ISA 240 (Revizuit), să efectueze proceduri de audit precum cele ce urmează pentru a înțelege relațiile de afaceri pe care o astfel de parte afiliată ar fi putut să le stabilească în mod direct sau indirect cu entitatea pentru a determina necesitatea procedurilor suplimentare de audit de fond:

…

- Revizuirea rapoartelor angajaților de denunțare a neregulilor, atunci când acestea sunt păstrate.

…

Identificarea părților afiliate sau a tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu au fost identificate sau prezentate în prealabil

…

Neprezentarea intenționată a informațiilor de către conducere (A se vedea punctul 22(e))

A37. Cerințele și îndrumările din ISA 240 (Revizuit) privind responsabilitățile auditorului în legătură cu frauda într-un audit al situațiilor financiare sunt relevante în cazul în care conducerea pare să fi omis în mod intenționat să prezinte auditorului părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate. Auditorul poate, de asemenea, să ia în considerare dacă este necesar să reevalueze fiabilitatea răspunsurilor conducerii la intervievările auditorului și a declarațiilor conducerii către auditor.

…

ISA 570 (REVIZUIT 2024), CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea (A se vedea punctul 11)

45 ISA 240 (Revizuit), Anexa 1

46 ISA 330 oferă îndrumări suplimentare privind luarea în considerare a naturii, plasării în timp și amplorii procedurilor de audit suplimentare. ISA 240 (Revizuit) stabilește cerințe și oferă îndrumări privind răspunsurile adecvate la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

…

A8. În anumite circumstanțe, auditorul poate identifica factori de risc de fraudă în urma evenimentelor sau condițiilor care pot pune semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea și care au relevanță pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, în conformitate cu ISA 240 (Revizuit).[47]

…

Evenimente sau condiții care nu au fost identificate anterior sau prezentate de conducere (A se vedea punctul 14)

…

A31. Când conducerea a omis în mod intenționat să identifice sau să îi prezinte auditorului evenimente sau condiții care pot pune semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea, o astfel de situație poate ridica îndoieli cu privire la integritatea și onestitatea acesteia, de exemplu când auditorul suspectează o intenție de inducere în eroare. ISA 240 (Revizuit) oferă cerințe și îndrumări ulterioare cu privire la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.[48]

…

*Conducerea nu este dispusă să își extindă evaluarea (*A se vedea punctele *22–23)*

A57. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate care să susțină caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare, ca urmare a deciziei conducerii de a nu-și extinde evaluarea, auditorul poate concluziona că este oportun:

- Să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și să modifice procedurile de audit planificate, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019).[49] De exemplu, dacă decizia conducerii este nerezonabilă în circumstanțele date, aceasta poate indica existența unui factor de risc de fraudă care necesită evaluare în conformitate cu ISA 240 (Revizuit).

…

Indicii ai unui posibil subiectivism al conducerii (A se vedea punctul 30(a))

…

A71. Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii pot constitui, de asemenea, factori de risc de fraudă care îl pot determina pe auditor să reevalueze dacă evaluarea riscurilor pe care a realizat-o, mai precis evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, precum și răspunsurile aferente, rămân adecvate.[50] Atunci când există o intenție de inducere în eroare, subiectivismul conducerii este de natură frauduloasă, iar auditorul poate fi nevoit să analizeze dacă acest subiectivisim reprezintă o denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

…

ISA 580, DECLARAȚII SCRISE

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Anexa 1

(A se vedea punctul 2)

Lista ISA-urilor care conțin cerințe privind declarațiile scrise

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri care impun declarații scrise referitoare la un subiect specific. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor, a materialelor privind aplicarea precum și a altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

47 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, punctul ~~24~~27

48 ISA 240 (Revizuit), punctele ~~26–28~~39–41

49 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 37

50 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~25~~38

- ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare* – punctul ~~40~~63

…

Anexa 2

(A se vedea punctul A21)

Exemplu de scrisoare de reprezentare

Următorul exemplu de scrisoare include declarațiile scrise prevăzute de prezentul ISA și de alte ISA-uri. În acest exemplu se presupune că Standardele Internaționale de Raportare Financiară constituie cadrul de raportare financiară aplicabil; că dispoziția din ISA 570 (Revizuit în 2024)[51] de a obține o declarație scrisă nu este relevantă; și că nu există excepții de la declarațiile scrise solicitate. În cazul în care ar exista excepții, declarațiile ar trebui modificate astfel încât să reflecte excepțiile.

…

Informațiile furnizate

- V-am furnizat:[52]

  Accesul la toate informațiile despre care avem cunoștință că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrările, documentația și alte aspecte;

  Informațiile suplimentare pe care ni le-ați solicitat în scopul auditului și

  Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care ați considerat că este necesar să obțineți probe de audit.

- Toate tranzacțiile au fost înregistrate în registrele contabile și sunt reflectate în situațiile financiare.
- V-am prezentat rezultatele evaluării noastre cu privire la riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei. (ISA 240 (Revizuit))
- V-am prezentat toate informațiile cu privire la orice fraude sau la suspiciunile de fraudă de care am luat cunoștință care afectează entitatea și implică:

  o Membrii conducerii,

  o Angajații cu roluri importante în controlul intern, sau

  o Alte persoane, în cazul în care frauda ar putea avea un efect ~~semnificativ~~ asupra situațiilor financiare. (ISA 240 (Revizuit))

- V-am prezentat toate informațiile cu privire la ~~acuzațiile de fraudă sau~~ suspiciunile de fraudă, inclusiv acuzațiile de fraudă, care afectează situațiile financiare ale entității care au fost comunicate de angajați, foști angajați, analiști, organisme de reglementare sau alte persoane. (ISA 240 (Revizuit))
- V-am prezentat toate cazurile cunoscute de neconformitate sau suspiciunile de neconformitate cu legile și reglementările ale căror efecte ar trebui luate în considerare la întocmirea situațiilor financiare. (ISA 250)
- V-am prezentat identitatea părților afiliate entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate de care avem cunoștință. (ISA 550)
- [Orice alte aspecte pe care auditorul le poate considera necesare (a se vedea punctul A11 din acest ISA).]

…

ISA 600 (REVIZUIT), CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE GRUPULUI (INCLUSIV ACTIVITATEA AUDITORILOR COMPONENTELOR)

…

Cerințe

51 ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

52 În cazul în care auditorul a inclus în scrisoarea misiunii de audit alte aspecte legate de responsabilitățile conducerii în conformitate cu ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit,* se poate lua în considerare includerea acestor aspecte în declarațiile scrise din partea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanța.

…

Frauda sau suspiciunea de fraudă

44A. În aplicarea ISA 240 (Revizuit),[53] auditorul grupului trebuie să își asume responsabilitatea pentru obținerea unei înțelegeri a fraudei identificate sau a suspiciunii de fraudă.

Evaluarea comunicărilor auditorului componentelor și a adecvării activității sale

45. Auditorul grupului trebuie să îi solicite auditorului componentei să comunice aspectele relevante pentru concluzia auditorului grupului cu privire la auditul grupului. O astfel de comunicare va include: (A se vedea punctul A144)

…

(h) Frauda sau suspiciunile de fraudă care implică:

(i) ~~e~~Conducerea componentei,

(ii) ~~e~~Angajații cu roluri semnificative în sistemul de control intern la nivelul componentei; sau

(iii) ~~e~~Alte persoane, cu excepția aspectelor lipsite de consecințe relevante ~~în cazul în care frauda a generat o denaturare semnificativă a~~ pentru informațiile financiare componentei,

…

Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele responsabile cu guvernanța grupului

Comunicarea cu conducerea grupului

…

55. Dacă o fraudă sau o suspiciune de fraudă a fost identificată de către auditorul grupului sau a fost adusă în atenția acestuia de către auditorul unei componente (A se vedea punctul 45(h)), sau informații care indică faptul că ar putea exista o fraudă sau o suspiciune de fraudă, auditorul grupului trebuie să comunice acest lucru în timp util către nivelul corespunzător al conducerii grupului pentru a-i informa pe cei care au responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudelor cu privire la aspectele relevante pentru responsabilitățile pe care le au. (A se vedea punctul A160)

…

Comunicarea cu persoanele responsabile de guvernanța grupului

57. Auditorul grupului trebuie să comunice următoarele aspecte persoanelor responsabile cu guvernanța grupului, în plus față de cele prevăzute de ISA 260 (Revizuit) și alte ISA-uri: (A se vedea punctul A163)

(a) O prezentare generală a tipului de activitate care va fi efectuată la componentele grupului și pentru informațiile financiare ale componentelor și natura implicării planificate a auditorului grupului în activitatea care urmează să fie efectuată de auditorii componentelor. (A se vedea punctul A164)

(b) Situațiile în care evaluarea activității auditorului componentei realizată de auditorul grupului a generat preocupări cu privire la calitatea activității auditorului componentei și modalitatea prin care auditorul grupului intenționează să o trateze.

(c) Orice limitări impuse auditului grupului, de exemplu, aspecte semnificative în legătura cu accesul restricționat la persoane sau informații.

(d) Frauda sau suspiciunea de fraudă care implică:

(i) ~~g~~Membrii conducerii grupului sau componentei,

(ii) ~~e~~Angajații cu roluri semnificative în sistemul de control intern al grupului sau

(iii) ~~e~~Alte persoane, cu excepția aspectelor lipsite de consecințe relevante ~~în cazul în care frauda a generat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului~~.

…

Documentarea

59. În conformitate cu ISA 230,[54] documentația de audit pentru o misiune de audit la nivelul grupului trebuie să fie suficientă pentru a permite unui auditor experimentat, care nu are nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă natura, plasarea în

53 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 55

timp și amploarea procedurilor de audit efectuate, probele obținute și concluziile la care s-a ajuns cu privire la aspectele semnificative apărute în timpul auditului grupului. La aplicarea ISA 230,[55] auditorul grupului trebuie să includă în documentația de audit: (A se vedea punctele A166–A169, A179–A182)

…

(g) Aspecte legate de comunicarea cu auditorii componentei, inclusiv:

(i) Aspecte, dacă există, legate de fraudă sau suspiciunea de fraudă, părți afiliate sau continuitatea activității, comunicate în conformitate cu punctul 32.

(ii) Aspecte relevante pentru concluzia auditorului grupului cu privire la auditul grupului, în conformitate cu punctul 45, inclusiv modul în care auditorul grupului a aborda aspectele semnificative discutate cu auditorii componentei, conducerea componentei sau conducerea grupului.

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctele 1–2)

…

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 9)

…

A17. Exercitarea scepticismului profesional într-un audit al grupului poate fi afectată de aspecte precum următoarele:

...

- Structura complexă a unor grupuri poate introduce factori care dau naștere unei susceptibilități crescute la riscuri de denaturare semnificative. În plus, o structură organizațională excesiv de complexă poate reprezenta un factor de risc de fraudă în conformitate cu ISA 240 (Revizuit)[56] și, prin urmare, poate necesita timp sau expertiză suplimentară pentru a înțelege scopul comercial și activitățile anumitor entități sau unități de afaceri.

…

Înțelegerea grupului și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al grupului (A se vedea punctul 30)

…

Discuția cu echipa misiunii (A se vedea punctul 30)

…

A92. Discuția oferă oportunitatea de:

…

- A face schimb de idei cu privire la modul și locul în care situațiile financiare ale grupului ar putea fi susceptibile la denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare. ISA 240 (Revizuit)[57] impune ca discuțiile din echipa misiunii să pună un accent deosebit pe modul și unde situațiile financiare ale entității pot fi susceptibile la denaturări semnificative din cauza fraudei, inclusiv modul în care poate apărea frauda.

…

- A discuta cazurile de fraudă sau suspiciune de fraudă identificate sau informațiile care indică existența fraudei.

…

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 33)

…

Frauda

---

54 ISA 230, punctul 8

55 ISA 230, punctele 1–3, 9–11, A6–A7 și Anexa

56 ISA 240 (Revizuit), ~~*Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*~~, Anexa 1

57 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~16~~29

A113. La aplicarea ISA 240 (Revizuit),[58] auditorul este obligat să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare cauzată de fraudă și să elaboreze și să efectueze proceduri de audit suplimentare a căror natură, plasare în timp și amploare răspund riscurilor evaluate de denaturare semnificativă datorată fraudei la nivel de aserțiune. Informațiile utilizate pentru a identifica riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului datorate fraudei pot include următoarele:

- Evaluarea efectuată de conducerea grupului cu privire la riscurile ca situațiile financiare ale grupului să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.
- Procesul folosit de conducerea grupului pentru a identifica riscurile de fraudă din situațiile financiare ale grupului și răspunsul la aceste riscuri, inclusiv riscurile specifice de fraudă identificate de conducerea grupului, sau categoriile semnificative de tranzacții, solduri contabile și prezentări de informații pentru care există un risc de fraudă mai ridicat.
- Dacă există componente particulare pentru care probabilitatea riscului de fraudă este mai ridicată.
- Dacă există factori de risc de fraudă sau indicatori privind subiectivismul conducerii în procesul de consolidare.
- Modul în care persoanele responsabile cu guvernanța grupului monitorizează procesele conducerii grupului de identificare a riscurilor de fraudă din grup și răspunsul la acestea precum și controalele stabilite de conducerea grupului pentru atenuarea acestor riscuri.

Răspunsurile persoanelor responsabile cu guvernanța grupului, ale conducerii grupului, ale persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern (și, dacă este cazul, ale conducerii componentelor, auditorilor componentelor și altor părți) la intervievările efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului cu privire la măsura în care au cunoștință de orice fraudă sau suspiciuni de fraudă~~reale,~~ , inclusiv acuzații de ~~, sau acuzații de~~ fraudă, ce afectează o componentă sau grupul, …

Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 37)

…

Elementul de imprevizibilitate

A136. Încorporarea unui element de imprevizibilitate în tipul de activitate care urmează a fi efectuată, în entitățile sau unitățile de afaceri la nivelul cărora se aplică procedurile, precum și în gradul de implicare a auditorului grupului în activitate, pot crește probabilitatea identificării unei denaturări semnificative a informațiilor financiare ale componentei care pot cauza o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, cauzată de fraudă.[59]

…

Evaluarea comunicării auditorului componentei și a adecvării muncii sale

Comunicarea privind aspectele relevante pentru concluzia auditorului grupului cu privire la auditul grupului (A se vedea punctul 45)

A144. Deși aspectele care trebuie comunicate în conformitate cu punctul 45 sunt relevante pentru concluzia auditorului grupului cu privire la auditul grupului, anumite aspecte pot fi comunicate în cursul procedurilor auditorului componentei. Pe lângă aspectele menționate în punctele 32 și 50, astfel de aspecte pot include, de exemplu:

…

- Riscuri semnificative nou apărute de denaturare semnificativă, inclusiv riscuri de ~~de~~ denaturare semnificativă cauzată de fraudă,
- Fraudă ~~identificată~~ sau suspiciuni de fraudă sau acte ilegale care implică conducerea sau angajații componentei și care ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale grupului, sau

…

Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele responsabile cu guvernanța grupului

Comunicarea cu conducerea grupului (A se vedea punctele 54–56)

…

58 ISA 240 (Revizuit), punctele ~~26~~39, ~~31~~46

59 ISA 240 (Revizuit), punctul ~~30(c)~~43

A160. ISA 240 (Revizuit)[60] conține cerințe și îndrumări privind comunicarea fraudei sau a suspiciunii de fraudă către conducere și ~~,atunci când conducerea ar putea fi implicată în fraudă~~ către persoanele responsabile cu guvernanța.

…

Anexa 2

(A se vedea punctul A88)

Înțelegerea sistemului de control intern al grupului

…

Procesul de evaluarea a riscurilor al grupului

3. Înțelegerea de către auditorul grupului a procesului de evaluare a riscurilor grupului poate include aspecte precum procesul de evaluare a riscurilor conducerii grupului, adică procesul de identificare, analiză și gestionare a riscurilor de afaceri, inclusiv riscul de fraudă, care pot duce la denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului. De asemenea, poate include o înțelegere a gradului de complexitate a procesului de evaluare a riscurilor grupului și a implicării entităților și unităților de afaceri în acest proces.

…

ISA 610, UTILIZAREA ACTIVITĂŢII AUDITORILOR INTERNI

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Utilizarea activității de audit intern

Discuțiile și coordonarea cu persoanele implicate în audit intern (A se vedea punctul 21)

…

A26. ISA 200[61] abordează importanța planificării și efectuării de către auditor a auditului cu scepticism profesional, incluzând și atenția acordată informațiilor care pun la îndoială credibilitatea documentelor și a răspunsurilor la intervievări ce urmează a fi utilizate drept probe de audit. În consecință, comunicarea cu persoanele implicate în audit intern pe parcursul misiunii poate oferi auditoriilor interni ocazia de a supune atenției auditorului extern aspecte care ar putea influența activitatea acestuia.[62] Astfel, auditorul extern poate să țină cont de aceste informații în procesul său de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă. Mai mult, dacă aceste informații ar putea indica un risc crescut de denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau ar putea fi privite ca fraudă ~~concretă~~, suspiciune de fraudă, inclusiv acuzații de fraudă, auditorul extern poate ține cont de ele în identificarea riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă în conformitate cu ISA 240 (Revizuit).[63]

…

Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați pentru a furniza asistență directă

…

Stabilirea naturii și amplorii activității care poate fi alocată auditorilor interni ce furnizează asistență directă (A se vedea punctele 29–31)

…

A36. În determinarea naturii activității care poate fi atribuită auditorilor interni, auditorul extern limitează cu atenție această activitate doar la arii care pot fi atribuite corespunzător. Exemplele de activități și sarcini în care nu ar fi adecvat să fie utilizați auditorii interni pentru furnizarea de asistență directă includ următoarele:

60 ISA 240 (Revizuit), punctele ~~41–43~~64–66

61 ISA 200, punctele 15 și A21

62 ISA 315 (Revizuit în 2019), Anexa 4

63 ISA 315 (Revizuit în 2019), Anexa 4 în raport cu ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*

- Discutarea riscurilor de fraudă. Totuși, auditorii externi pot intervieva auditorii interni cu privire la riscurile de fraudă din cadrul organizației în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019).[64]
- Determinarea procedurilor de audit inopinate, așa cum sunt descrise în ISA 240 (Revizuit).

…

ISA 700 (REVIZUIT), FORMAREA UNEI OPINII ȘI RAPORTAREA CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

…

Cerințe

…

Raportul auditorului

…

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

…

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

…

40. Secțiunea Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare, din raportul auditorului, va include de asemenea: (A se vedea punctul A51)

    (a) Să precizeze că auditorul comunică cu persoanele responsabile cu guvernanța, printre altele cu privire la aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și cu privire la constatările de audit importante pe care auditorul le identifică pe parcursul auditului, inclusiv orice:

        (i) ~~d~~Deficiențe semnificative în controlul intern ~~pe care auditorul le identifică pe parcursul auditului,~~

        (ii) Fraudă identificată sau suspiciuni de fraudă[65] și

        (iii) Alte aspecte referitoare la fraudă care sunt, conform raționamentului auditorului, relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța;[66]

        (iv) …

Anexă

Exemplul 1 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

…

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare[67]

…

Aspecte-cheie de audit

…

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și la emiterea unui raport al auditorului care include opinia

64 ISA 315 (Revizuit în 2019), punctul 14(a)

65 ISA 240 (Revizuit), punctul 65

66 ISA 240 (Revizuit), punctul 66

67 Subtitlul "Raport cu privire la auditul situațiilor financiare" nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, "Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare" nu este aplicabil.

noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

…

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate, care să asigure o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că frauda poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

…

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, identificate pe parcursul auditului, inclusiv despre orice:

- ~~d~~Deficiențe semnificative în controlul intern~~, identificate pe parcursul auditului nostru,~~
- Fraudă identificată sau suspiciuni de fraudă și
- Alte aspecte referitoare la fraudă care sunt, în raționamentul nostru, relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța.

De asemenea, furnizăm persoanelor responsabile cu guvernanța o declarație care arată că ne-am conformat cerințelor etice relevante privind independența și că le-am comunicat toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune în mod rezonabil că ne-ar putea afecta independența precum și, după caz, acțiunile întreprinse pentru eliminarea amenințărilor, sau măsurile de protecție aplicate.

…

Exemplul 2 –Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare consolidate ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

…

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către ale destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate[68]

…

Aspecte-cheie de audit

…

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare consolidate ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și la emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare consolidate.

…

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

68 Subtitlul "Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate" nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu "Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare" nu este aplicabil.

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare consolidate, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate, care să asigure o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că frauda poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

…

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, identificate pe parcursul auditului, inclusiv despre orice:

- ~~d~~Deficiență semnificativă în controlul intern ~~, identificată pe parcursul auditului nostru~~;
- Fraudă identificată sau suspiciune de fraudă și
- Alte aspecte referitoare la fraudă care sunt, conform raționamentului nostru, relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța.

De asemenea, furnizăm persoanelor responsabile cu guvernanța o declarație care arată că ne-am conformat cerințelor etice relevante privind independența și că le-am comunicat toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune în mod rezonabil că ne-ar putea afecta independența precum și, după caz, acțiunile întreprinse pentru eliminarea amenințărilor, sau măsurile de protecție aplicate.

…

Exemplul 4 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate întocmite potrivit unui cadru de conformitate cu scop general

…

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

…

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

…

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate, care să asigure o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că frauda poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

…

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, identificate pe parcursul auditului, inclusiv despre orice:

- ~~d~~Deficiențe semnificative în controlul intern~~, identificate pe parcursul auditului nostru,~~
- Fraudă identificată sau suspiciuni de fraudă și
- Alte aspecte referitoare la fraudă care sunt, în raționamentul nostru, relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța.

…

ISA 701, COMUNICAREA ASPECTELOR-CHEIE DE AUDIT ÎN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctul 2)

…

Relația dintre aspectele cheie de audit, opinia auditorului și alte elemente ale raportului auditorului (A se vedea punctele 4, 12, 15)

…

A8A. ISA 240 (Revizuit)[69] include cerințe pentru determinarea și comunicarea aspectelor-cheie de audit referitoare la fraudă. Cerințele și îndrumările din ISA 240 (Revizuit) se referă la, sau se întind asupra, aplicării acestui ISA.

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

...

Considerente în determinarea acelor aspecte care au necesitat o atenție semnificativă partea auditorului (A se vedea punctul 9)

…

A18A. ISA 240 (Revizuit)[70] precizează că aspectele referitoare la fraudă sunt deseori aspecte care necesită o atenție deosebită din partea auditorului și că, dat fiind interesul utilizatorilor situațiilor financiare, unul sau mai multe dintre aspectele referitoare la fraudă care au necesitat o atenție deosebită în efectuarea auditului, determinate în baza punctului 60 din ISA 240 (Revizuit), ar fi, de regulă, mai importante pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă și, prin urmare, constituie aspecte-cheie de audit.

Secțiunile cu un risc evaluat de denaturare semnificativă mai ridicat sau riscurile semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019) (A se vedea punctul 9(a))

…

A21. ~~Totuși, acest lucru s-ar putea să nu fie valabil pentru toate riscurile semnificative. De exemplu,~~ ISA 240 (Revizuit) presupune că există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor și impune auditorului să trateze riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă drept riscuri semnificative.[71] În plus, ISA 240 (Revizuit) arată că, din cauza modului imprevizibil în care conducerea ar putea eluda controalele, acesta reprezintă un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și, prin urmare, un risc semnificativ.[72] Auditorul poate considera aceste aspecte drept aspecte-cheie de audit referitoare la fraudă, deoarece riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă solicită, de regulă, atât o atenție deosebită din partea auditorului, fiind, în același timp, de importanță deosebită pentru audit. Totuși, se poate ca acestea să nu fie cazul pentru toate aceste aspecte. Auditorul poate determina că anumite riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă nu au solicitat o atenție importantă din partea auditorului. ~~În funcție de natura lor, este posibil ca aceste riscuri să nu necesite o atenție semnificativă din partea auditorului,~~ și, prin urmare, nu vor fi luate în considerate în determinarea de către auditor a aspectelor-cheie de audit ~~în conformitate cu punctul 10~~.

…

Comunicarea aspectelor-cheie de audit

…

Circumstanțe în care un aspect ce a fost determinat a fi un aspect-cheie de audit nu este comunicat în raportul auditorului (A se vedea punctul 14)

…

A55. Poate fi necesar, de asemenea, ca auditorul să ia în considerare implicațiile comunicării unui aspect determinat a fi aspect-cheie de audit din perspectiva cerințelor etice relevante.[73] În plus, legislația sau reglementările pot impune auditorului să

69 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*, punctele 60–62

70 ISA 240 (Revizuit), punctele A179 și A185

71 ISA 240 (Revizuit), ~~*Responsabilitățile auditorului privind frauda într- un audit al situațiilor financiare,*~~ punctele ~~27–28~~39(b) și 41

72 ISA 240 (Revizuit), punctele ~~32~~39(b) și 40

73 De exemplu, cu excepția anumitor situații specifice, punctul C114.2 din Codul IESBA nu permite utilizarea sau prezentarea informațiilor asupra cărora se aplică obligația de confidențialitate. Ca una dintre excepții, punctul C114.3 din Codul IESBA îi permite profesionistului contabil să prezinte sau să utilizeze

comunice cu autoritățile competente de reglementare, aplicare sau supraveghere cu privire la aspect, indiferent dacă acesta este comunicat sau nu în raportul auditorului. O astfel de comunicare poate fi utilă și pentru a oferi informații auditorului atunci când acesta analizează consecințele negative care ar putea apărea ca urmare a comunicării aspectului.

…

ISA 705 (REVIZUIT), MODIFICĂRI ALE OPINIEI DIN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Circumstanțe în care este necesară o modificare a opiniei auditorului

…

Natura imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 6(b))

…

A9. Imposibilitatea de a efectua o procedură specifică nu constituie o limitare a ariei de aplicare a auditului dacă auditorul poate obține probe de audit suficiente și adecvate efectuând proceduri alternative. În cazul în care acest lucru nu este posibil, se aplică cerințele de la punctele 7 (b) și 9-10, după caz. Limitările impuse de conducere ar putea avea și alte implicații asupra auditului, de exemplu, asupra evaluării de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă și analizei privind continuarea misiunii.

…

ISA 800 (REVIZUIT), CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ÎNTOCMITE ÎN CONFORMITATE CU CADRE DE RAPORTARE CU SCOP SPECIAL

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Anexă

(A se vedea punctele A13 și A21)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare cu scop special

Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară ale unui contract (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).

…

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

…

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

…

---

informații confidențiale când există o obligație legală sau profesională de a face acest lucru. Punctul 114.3 A1(b)(iv) din Codul IESBA explică faptul că există o obligație profesională de a prezenta astfel de informații, în vederea conformității cu standardele tehnice și profesionale.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care să asigure o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că frauda poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

…

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările de audit importante identificate pe parcursul auditului, inclusiv despre orice:

- ~~d~~Deficiențe semnificative în controlul intern~~, identificate pe parcursul auditului nostru,~~

- Fraudă identificată sau suspiciuni de fraudă și

- Alte aspecte referitoare la fraudă care sunt, în raționamentul nostru, relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța.

…

Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu contabilizarea în scop fiscal din Jurisdicția X (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).

…

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

…

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

…

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care să asigure o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că frauda poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

…

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, identificate pe parcursul auditului, inclusiv despre orice:

- ~~d~~Deficiențe semnificative în controlul intern~~, identificate pe parcursul auditului nostru,~~

- Fraudă identificată sau suspiciuni de fraudă și

- Alte aspecte referitoare la fraudă care sunt, în raționamentul nostru, relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța.

…

Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară stabilite de un organism de reglementare (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Auditul unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care au fost întocmite de conducerea entității în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară stabilite de un organism de reglementare (adică un cadru de raportare cu scop special) pentru a îndeplini cerințele acelui organism de reglementare. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.**

…

- **Auditorului i se impune de către organismul de reglementare să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.**

…

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

…

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru cu privire la situațiile financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. Împreună cu aspectul descris în secțiunea Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității de mai sus, am stabilit că aspectele descrise mai jos sunt aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

…

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestor situații financiare.

…

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care asigură baza opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că frauda poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

…

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, identificate pe parcursul auditului, inclusiv despre orice:

- ~~d~~Deficiențe semnificative în controlul intern~~, identificate pe parcursul auditului nostru~~,
- Fraudă identificată sau suspiciuni de fraudă și
- Alte aspecte referitoare la fraudă care sunt, în raționamentul nostru, relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța.

…

ISA 805 (REVIZUIT), CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE INDIVIDUALE ȘI ALE ELEMENTELOR SPECIFICE, CONTURILOR SAU ASPECTELOR UNEI SITUAȚII FINANCIARE

…

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

…

Considerente privind planificarea și efectuarea auditului (A se vedea punctul 10)

A10. Relevanța fiecărui ISA necesită atenție sporită. Chiar și atunci când numai un element specific al unei situații financiare constituie obiectul auditului, ISA-uri precum ISA 240 (Revizuit),[74] ISA 550[75] și ISA 570 (Revizuit 2024) sunt, în principiu, relevante. Aceasta se datorează faptului că elementul poate fi denaturat ca urmare a unei fraude, a tranzacțiilor cu părțile afiliate sau a unei aplicări incorecte a principiului continuității activității conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

…

Anexa 2

(A se vedea punctul A17)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la o situație financiară individuală și la un element specific al unei situații financiare

…

Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală a unei entități necotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

…

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

…

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în a obține o asigurare rezonabilă privind măsura în care situația financiară ca întreg este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în a emite un raport al auditorului care să includă opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când aceasta există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestei situații financiare.

…

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situației financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care asigură baza opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că frauda poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

…

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, identificate pe parcursul auditului, inclusiv despre orice:

- ~~d~~Deficiențe semnificative în controlul intern~~, identificate pe parcursul auditului nostru,~~
- Fraudă identificată sau suspiciuni de fraudă și
- Alte aspecte referitoare la fraudă care sunt, în raționamentul nostru, relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța.

74 ISA 240 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare*

75 ISA 550, *Părți afiliate*

…

Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală a unei entități necotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

…

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

…

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în a obține o asigurare rezonabilă privind măsura în care situația financiară ca întreg este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în a emite un raport al auditorului care să includă opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când aceasta există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestei situații financiare.

…

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situației financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care asigură baza opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că frauda poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

…

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, identificate pe parcursul auditului, inclusiv despre orice:

- ~~d~~Deficiențe semnificative în controlul intern~~,identificate pe parcursul auditului nostru,~~
- Fraudă identificată sau suspiciuni de fraudă și
- Alte aspecte referitoare la fraudă care sunt, în raționamentul nostru, relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța.

…

Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un element specific al unei situații financiare a unei entități cotate, întocmit în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

…

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

…

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în a obține o asigurare rezonabilă privind măsura în care lista este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în a emite un raport al auditorului care să includă opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestei liste.

…

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a listei, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care asigură baza opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât pentru a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că frauda poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.

…

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanța despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările importante ale auditului, identificate pe parcursul auditului, inclusiv despre orice:

- ~~d~~Deficiențe semnificative în controlul intern~~, identificate pe parcursul auditului nostru~~,
- Fraudă identificată sau suspiciuni de fraudă și
- Alte aspecte referitoare la fraudă care sunt, în raționamentul nostru, relevante pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanța.

…

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE REVIZUIRE (ISRE) 2400 (REVIZUIT), MISIUNI DE REVIZUIRE A SITUAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE

…

Cerințe

…

Efectuarea misiunii

…

Conceperea și efectuarea procedurilor

…

48. Intervievările conducerii și ale altor părți din cadrul entității, după caz, de către practician trebuie să includă următoarele: (A se vedea punctele A82–A86)

    …

    ~~(i) De fraudă sau acțiuni ilegale care afectează entitatea~~ și

    ~~(ii) D~~de neconformitate identificată sau suspectată cu prevederile legale și de reglementare care sunt în general recunoscute ca având un efect direct asupra determinării valorilor și a prezentărilor de informații semnificative din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor,

…

Declarații scrise

…

62. Practicianul trebuie, de asemenea, să solicite conducerii declarații scrise că aceasta i-a prezentat practicianului: (A se vedea punctul A105)

    …

    (b) ~~Faptele semnificative referitoare la~~ Informațiile deținute cu privire la orice fraud~~e~~ă sau suspiciuni~~i~~e de fraudă cunoscut~~e~~ă conducerii care este posibil să fi afectat entitatea,

…

„Standardele Internaționale de Audit”, „Standardul Internațional de Audit pentru Auditurile Situațiilor Financiare ale Entităților Mai Puțin Complexe”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire”, „Standardele Internaționale privind Asigurarea Raportării privind Durabilitatea”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare”, „Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe”, „Standardele Internaționale privind Managementul Calității”, „Notele Internaționale de Practică în Audit”, Proiectele de Expunere, Documentele de Consultare și alte publicații IAASB sunt protejate prin drepturi de autor ale IFAC.

Fundația Internațională pentru Etică și Audit™ (IFEA™), Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB®) și Federația Internațională a Contabililor® (IFAC®) nu își asumă responsabilitatea pentru pierderile cauzate oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze bazându-se pe materialul din această publicație, indiferent dacă respectivele pierderi sunt cauzate de neglijență sau din alte motive.

„Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare”, „Standardele Internaționale de Audit”, „Standardul Internațional de Audit pentru Auditurile Situațiilor Financiare ale entităților Mai Puțin Complexe”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire”, „Standardele Internaționale privind Asigurarea Raportării privind Durabilitatea”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare”, „Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe”, „Standardele Internaționale privind Managementul Calității”, „Notele Internaționale de Practică în Audit”, „IAASB”, „ISA”, „ISA pentru LCE”, „ISRE”, „ISSA”, „ISAE”, „ISRS”, „ISQM”, „IAPN” și sigla IAASB sunt mărci comerciale ale IFAC, sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în SUA și în alte țări.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International Federation of Accountants®