Disciplina: audit

Audit financiar : misiunea de certificare rezonabila ce priveste situatiile financiare istorice (conform ISA)
Examen limitat (revizuire): misiunea de certificare limitata (conform ISRE)
Auditul este o certificare, dar nu orice certificare este un audit.

AUDITUL este estimarea profesionala aunei informatii efectuate de un specialist independent si competent in vederea emiterii unei opinii motivate privind raportarea la un criteriu de calitate care poate fi standard, norma sau reglementare.
Caracteristici:
- examinare profesionista
- obiect = orice informatie
- specialist independent si competent
- scop: emiterea unei opinii motivate : argumentare + raspundere
- criterii de calitate : audit privat/audit public - standard, norma, reglementare

Standardele sau normele emise de organisme neguvernamentale au caracter recomandabil.
Reglementarile sunt emise de institutii guvernamentale si au caracter imperativ.

Auditul financiar reprezinta orice inteventie in contabilitatea unei entitati in scopuri de control, revizie, studiu, cercetare, efectuată de un profesionist contabil competent si independent, dacă celelalte elemente fundamentale ale definiției auditului in general sunt întrunite.
Caracteristici:
- examinare profesionista
- obiect = orice informatie financiar-contabilă
- specialist –un profesionist contabil competent
- scop: emiterea unei opinii motivate : argumentare + raspundere
- criterii de calitate: standard, norma

Auditul statutar reprezintă examinarea profesionistă efectuată de un profesionist contabil competent şi independent asupra situațiilor financiare în ansamblul lor in vederea emiterii unei opinii motivate în legatură cu imaginea fidelă, clară şi completă a poziției, situației şi performanțelor financiare înregistrate de entitate prin raportarea la standardele naționale sau internaționale de audit.
Caracteristici:
- examinare profesionistă
- obiect = situațiile financiare în ansamblul lor
- specialist – un profesionist contabil competent
- scop: emiterea unei opinii cu obiect precis : patrimoniu, performanțele financiare
- criterii de calitate: standardele naționale sau internaționale de audit

Caracteristici fundamentale (3) :
- caracterul legal (singurul tip de control legal)
- independenta absoluta a profesionistului contabil
- autorizarea organismului din care face parte profesionistul contabil

Imaginea fidelă în audit
Este strâns legat de două trăsături ale contabilității unei entități:

- regularitatea: presupune preluarea tuturor principiilor prevazute în referențialul contabil adoptat în politicile contabile proprii ;
- sinceritatea : presupune aplicarea cu bună credință a tuturor principiilor prevazute în referențialul contabil adoptat.

Criterii fundamentale ce trebuie satisfăcute de situațiile financiare pentru a fi considerate fidele :

- **exhaustivitatea**: toate operațiile şi tranzactiile privesc entitatea şi au fost înregistrate în contabilitate;
- **realitatea**: operațiile şi tranzactiile sunt reale si pot fi susținute cu înscrisuri întocmite;
- **perioada corectă**: operațiile şi tranzactiile se referă la perioada corespunzătoare, cu respectarea principiilor independenței exercițiului;
- **evaluarea corectă** : activele, datoriile, veniturile, cheltuielile, tranzacțiile şi operațiile sunt în sume exacte, determinate cu respectarea regulilor de evaluare prevăzute în referențialul contabil adoptat
- **imputarea corectă :** înregistrarea în conturile corespunzatoare, cu respectarea principiilor de recunoaştere;
- **Prezentarea corecta în conturi**: din analitic în sintetic prin intermediul balanței de verificare, din balanta in bilanț, corespondenta Registru Jurnal – Cartea Mare.

Audit intern/Control intern

Auditul intern reprezintă acea componentă a auditului financiar care constă în examinarea profesională efectuată de un profesionist contabil competent şi independent în vederea exprimării unei opinii motivate în legatură cu validitatea şi corecta aplicare a procedurilor interne stabilite de conducerea intreprinderii (entității).

Auditul intern reprezintă un compartiment de control din cadrul entității care efectuează verificări pentru aceasta; face parte din controlul intern al entității şi are ca obiective de bază verificarea eficacității sistemelor contabile şi de control intern.

Controlul intern. Sistemul de control intern reperezintă un ansamblu de politici şi proceduri puse în aplicare de conducerea unei entități în vederea asigurării, în măsura posibilului, a unei gestionări riguroase şi eficiente a activităților acesteia; implică respectarea politicilor de gestiune, protejarea activelor, prevenirea şi detectarea fraudelor şi erorilor, exactitatea şi exhaustivitatea înregistrărilor contabile şi stabilirea la timp a informațiilor financiare.

METODOLOGIA AUDITULUI STATUTAR

Faze	Etape
I. Faza inițială	1. Acceptarea mandatului şi contractarea lucrărilor de audit 2. Orientarea şi planificarea auditului
II. Faza executării lucrărilor	3. Aprecierea controlului intern 4. Controlul conturilor 5. Examenul situațiilor financiare
III.Faza finală	6. Evenimente posterioare închiderii exercițiului 7. Utilizarea lucrărilor altor profesionişti 8. Alte lucrări necesare închiderii misiunii 9. Raportul de audit 10. Documentarea lucrărilor de audit (memoria misunii de audit)

1. Acceptarea mandatului şi contractarea lucrărilor de audit

▪ ***Culegerea şi analiza informatiilor despre intreprindere*** – sunt folosite surse externe (raportari la ONRC, MF, reviste, massmedia)

Scopul: - identificarea riscurilor la care se supune auditorul
- examenul de independenţă
- examenul de competenţă (obligatoriu)

▪ ***Completarea unei foi de acceptare a mandatului – se validează de către treapta ierarhică superioară***

▪ ***Contractarea lucrărilor de audit***
- Contractul de prestări servicii audit
- Scrisoarea de angajament (misiune)

Informaţii obligatorii: identificarea situaţiilor financiare de auditat, baza legală, identificarea responsabilităţilor, onorariile certe (nelegate de rezultate, fără referire la servicii mixte), comunicare cu clientul, eventuale rapoarte intermediare, durata misiunii, componenţa echipei, termenul de depunere şi forma raportului.

2. Orientarea şi planificarea auditului

▪ ***Cunoasterea generala a intreprinderii: examenul analitic*** (pe bază de indicatori, rapoarte – se pot identifica risuri de faliment, indicatori economico-financiari);

▪ ***Identificarea domeniilor semnificative, a riscurilor de audit şi importanta lor relativa***

Domeniile semnificative pot fi activităţile cu caracter repetitiv, precum: vânzări – clienţi, cumparări – furnizori, producţie – stocuri, personal etc.

Conturile semnificative cele care prin natura lor sunt purtătoare de erori: rectificative, de regularizare, de estimări contabile (ajustări, provizioane, amortizări), cu rulaje mari (ct 711), precum şi conturi care prezintă denumiri sau solduri anormale (SC 5311, SFD 401, SFC 411) şi care pot ascunde tranzacţii neadecvate.

Riscul de audit reprezintă riscul ca auditorul să exprime o opinie incorectă prin faptul că erori semnificative există în situaţiile financiare.

Risc de audit = Risc inerent x Risc de control x Risc de nedetectare

Există trei categorii de riscuri:
- riscuri legate de situaţia economică şi financiară a întreprinderii: elemente susceptibile de a pune în discuţie continuitatea exploatării, indicatori de echilibru precari, sectorul de piaţă în declin, climatul social etc.
- riscuri ce privesc organizarea generală a întreprinderi: rotaţia cu frecvenţă a personalului, absenţa unor proceduri administrative, delegarea responsabilităţilor pe fiecare persoană salariată, lipsa unui control asupra bugetului şi a auditului intern.
- riscuri legate de atitudinea conducerii cu privire la problemele contabile, financiare şi administrative.

Pragul de semnificaţie este acea măsură (mărime) peste care auditorul consideră că orice eroare, omisiune sau inexactitate este de natură a influenţa semnificativ situaţiile financiare, ceea ce presupune rectificarea acestora (in caz contrar auditorul va emite o opinie calificată).

Se determină prin raportarea la unele dintre cifrele caracteristice ale clientului, precum: active totale (înainte de scăderea datoriilor)1% - 2%; cifra de afaceri 0.5% - 1%; profit înainte de impozitare 5% - 10% etc.

Se elaborează la începutul misiunii ca un plan general şi se revizuieşte pe parcursul misiunii.

Se stabileste un prag de semnificaţie pentru fiecare secţiune a contabilităţii auditate.

▪ ***Stabilirea planului de audit***
- cuprinde toate obiectivele de control, precum şi resursele necesare acestora ;
- se revizuieşte pe parcursul misiunii în funcție de constatări şi se defalcă în programul de lucru pentru fiecare membru al echipei.

3. Aprecierea controlului intern
Etapa preliminară :
- înțelegerea şi descrierea sistemelor semnificative;
- confirmarea înțelegerii sistemului; testele de conformitate;
- evaluarea riscurilor de eroare;
- verificarea funcționării controlului intern;
- evaluarea preliminară;
- teste de permanență;

Etapa finală: evaluarea finală şi incidența asupra misiunii. Auditorul concluzionează dacă sistemul de control intern poate constitui o bază că in situațiile financiare nu s-au strecurat erori semnificative, caz în care el va revizui planul de audit, elaborând un plan de audit restrâns. Astfel, daca controlul intern este bine conceput şi functioneaza corect, auditorul isi poate reduce controalele şi analizele proprii asupra conturilor şi se poate sprijini pe controlul intern. În cazul în care sistemul de control intern prezintă lacune grave, auditorul va extinde planul de audit inițial elaborat.

Un exemplu de structură a unui program de control se prezintă astfel:

<table>
<tr><td>Dosar</td><td colspan="4">Program de control
- controlul imobilizărilor -</td><td>Ref:
Pag:</td></tr>
<tr><td>Exercițiu</td><td></td><td colspan="3">Auditor:</td><td>Data:</td></tr>
<tr><td colspan="3">Viza responsabilului:</td><td colspan="2">Data creării:
Data actualizării:</td><td></td></tr>
<tr><td>Controale de efectuat</td><td>Mărimea eşantionului</td><td>Făcut de ……
la data de …….</td><td>Referința (Foaia de lucru)</td><td>Probleme întâlnite</td></tr>
<tr><td>Verificarea achizițiilor exercițiului pe bază de comenzi, facturi şi recepții</td><td>Sume mai mari de 75.000 mii lei</td><td>Ionescu 16/03/95</td><td>A6</td><td>Nimic</td></tr>
</table>

4. Controlul conturilor
Reprezintă intervenția proprie a auditorului în contabilitatea firmei.
Are ca scop identificarea acelor elemente probante adică acele înscrisuri, documente, fapte, pe baza cărora auditul urmează să işi formeze opinia.
Elementele probante sunt obținute printr-o combinare adecvată a testelor de procedură cu controalele substantive sau numai prin controalele substantive.
Testele de procedură sunt testele care permit obținerea de elemente probante privind eficacitatea conceperii şi funcționării sistemelor contabile şi de control intern. **Controalele substantive** sunt controale proprii ale auditorului în contabilitatea intreprinderii şi constau în

proceduri care urmăresc obținerea elementelor probante prin care sunt detectate anomalii semnificative în situațiile financiare; ele sunt de două tipuri:

- controale privind tranzacțiile, operațiile şi soldurile conturilor;
- proceduri analitice care constau în analiza tendințelor şi ratiourilor (rapoartelor) semnificative, examenul variațiilor şi examene de coerență cu alte informații.

În funcție de credibilitatea informațiilor obținute în etapele precedente, auditorul stabileşte programele de control a conturilor pe baza cărora să poată obține elementele probante necesare fundamentării opiniei sale.

Proceduri pentru obtinerea probelor de audit

Auditorul poate obtine probe de audit prin una sau mai multe proceduri de audit;

1. ***Inspectia fizică***
2. ***Observatia***
3. Investigatia
4. Confirmarea
5. Calcule si proceduri analitice

Inspectia consta in examinarea inregistrarilor, documentelor sau imobilizarilor corporale. Sunt trei categorii de probe de audit documentare:

a. Probe de audit cu caracter documentar elaborate si pastrate de terte parti
b. Probe de audit cu caracter documentar elaborate de terti si pastrate de catre entitate
c. Probe de audit cu caracter documentar elaborate si pastrate de entitate

Inspectia imobilizarilor corporale furnizeaza probe de audit credibile in ceea ce priveste existenta lor dar nu in mod referitor si la proprietate sau la valoarea lor.

Observatia consta urmarirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuata de altii, exemplu: observarea de catre auditor a inventarierii stocurilor de catre personalul entitatii sau a efectuarii unor proceduri de control care nu genereaza probe de audit.

Inspecția şi observația presupun participarea auditorului la inventariere în trei momente diferite:

- înaintea inventaririi (studiul procedurilor);
- în timpul inventarierii (asistă la modul de efectuare a inventarierii şi poate solicita reinventarierea);
- după inventariere, când auditorul verifică modul de determinare a stocurilor, de evaluare a stocurilor, de stabilire a diferențelor, de regularizare în contabilitate a rezultatelor inventarierii.

Neparticiparea auditorului la inventariere il obligă să emită o opinie calificată, dacă nu s-a convins prin metode alternative de control de certitudinea activelor în bilanț.

Investigatia consta in obtinerea de informatii de la persoanele care le poseda fie din interiorul fie din afara entitatii:

- cereri de informatii oficiale in scris adresate unor terte parti;
- intrebari orale adresate persoanelor din interiorul entitatii.

Confirmarea: consta in raspunsul la o investigatie pentru a corobora informatiile continute in inregistrarile contabile. De exemplu, pentru conturile de terți, se foloseşte tehnica circularizării sau confirmarea directă.

Calculul consta in verificarea acuratetii aritmetice a documentelor sursa si a inregistrarilor contabile sau in efectuarea de calcule independente.

Procedurile analitice constau din analiza indicatorilor si a tendintelor semnificative, incluzand investigarea fluctuatiilor si a relatiilor care sunt inconsecvente fata de alte informatii relevante

(lichiditatea, capacitatea de a face fata datoriilor pe termen lung si dividendelor preferentiale, indicatori ai exploatarii si performantei).
Probele de audit sunt completate cu instructiuni suplimentare in ceea ce priveste anumite valori specifice din situatiile financiare, precum:
- participarea auditorului la inventarierea stocurilor
- confirmarea creantelor
- investigatii privind litigiile si revendicarile
- evaluarea si prezentarea investitiilor pe termen lung
- informatii pe segmente.

5. Examenul situaţiilor financiare
- verificarea soldurilor de deschidere;
- verificarea corelaţiilor dintre diferitele posturi din diferite componente ale situaţiilor financiare.

6. Evenimente posterioare închiderii exercițiului
Evenimentele posterioare închiderii exercițiului sunt elementele care au apărut după data închiderii exercițiului, dar care, dacă ar fi fost cunoscute la data închiderii, ar fi condus la corectarea situaţiilor financiare. Pot apărea în trei momente:
- 31 decembrie – data raportului de audit;
- data raportului de audit – data publicării situaţiilor financiare;
- după data publicării situaţiilor financiare.
Procedurile de lucru şi responsabilitatea auditorului diferă de la un moment la altul.

7. Utilizarea lucrărilor altor profesionişti
Se recurge la un specialist în măsura în care executarea unei misiuni necesită competenţe particulare sau din raţiuni de etică
- Utilizarea lucrărilor unui alt auditor
- Examenul lucrărilor auditorului intern
- Utilizarea lucrărilor unui expert

8. Alte lucrări necesare închiderii misiunii
- chestionarul sfârşitului lucrărilor (recapitularea lucrarilor)
- nota de sinteză (recapitularea tuturor punctelor importante care pot avea o incidenţă asupra deciziei finale)
- scrisoarea de afirmare (clarificarea răspunderilor care revin conducătorilor întreprinderii şi auditorului; înştiinţarea conducerii asupra modului de influenţare a situaţiilor financiare de către informaţiile pe care doar ea le deţine)

9. Raportul de audit
- instrument de comunicare cu utilizatorii situaţiilor financiare ;
- instrument de identificare a responsabilităţilor.
Raportul unei misiuni de audit de bază trebuie să conţină în mod obligatoriu următoarele elemente de bază:
- **titlul** ;
- **destinatarul** ;
- **paragraful introductiv** (identificarea situaţiilor financiare auditate precum şi o menţiune a responsabilităţilor conducerii entităţii auditate şi ale auditorului);

"Noi am procedat la auditarea situaţiilor financiare ale societăţii "X", încheiate la 31 decembrie 200…, aşa cum sunt prezentate în anexele la prezentul Raport. Aceste situaţii financiare au fost stabilite sub responsabilitatea conducerii entităţii. Responsabilitatea noastră este, ca pe baza auditului nostru, să exprimăm o opinie asupra acestor conturi anuale".

- **paragraful cuprinzând natura şi întinderea lucrărilor de audit** (responsabilitatea conducerii pentru situatiile financiare se refera la: organizarea si functionarea controlului intern si selectarea politicilor adecvate; responsabilitatea auditorului : pentru opinie si pentru ca auditul a fost realizat conform ISA) ;
- **paragraful opiniei** (opinia fără rezerve; opinia cu rezerve fara/cu paragraf de observatii; opinia defavorabilă; imposibilitatea de a exprima o opinie);
- **semnătura, adresa şi data raportului**.

Opinia fără rezerve dar cu un paragraf de observaţii se formulează atunci când apar elemente care însă nu afectează opinia auditorului; paragraful de observaţii se situează, de regulă, după paragraful de opinie.

Opinii calificate :

- Opinia cu rezerve poate fi emisă atunci când auditorul nu a participat la inventariere şi nu s-a convins prin metode alternative de control de certitudinea activelor în bilanţ, când există dezacord cu conducerea entităţii auditate sau clientul refuză rectificarea situaţiilor financiare sau ca urmare a lumitării lucrărilor.

- Opinia defavorabilă este emisă când există mai multe constatări cu impact semnificativ, unele dintre acestea datorate de exemplu dezacordului asupra principiilor contabile.

- Imposibilitatea exprimării unei opinii se poate datora limitării întinderii lucrărilor sau impiedicării auditorului de a pune în lucru procedurile pe care le-a considerat necesare.

10. Documentarea lucrărilor de audit

Dosarul permanent

Dosarul permanent permite deci evitarea repetării în fiecare an a unor lucrări şi transmiterea de la un exerciţiu la altul a elementelor de recunoaştere a intreprinderii.

- **PA** (Secţiunea A) "Generalităţi";
- **PB** (Secţiunea B) "Documente privind controlul intern";
- **PC** (Secţiunea C) "Situaţii financiare şi rapoarte privind exerciţiile precedente";
- **PD** (Secţiunea D) "Analize permanente";
- **PE** (Secţiunea E) "Fiscal şi social";
- **PF** (Secţiunea F) "Juridice";
- **PG** (Secţiunea G) "Intervenţii externi".

Dosarul exerciţiului

Dosarul exerciţiului cuprinde toate elementele unei misiuni, a căror utilitate nu depăşeşte exerciţiul controlat. El permite ansamblarea tuturor lucrărilor, de la organizarea misiunii la sinteză şi formularea raportului.

Dosarul exerciţiului este indispensabil pentru:

- mai buna organizare şi control ale misiunii;
- documentarea lucrărilor efectuate, deciziilor luate şi asigurarea că programul s-a derulat fără omisiuni;
- înlesnirea muncii în echipă şi supervizarea lucrărilor date la colaboratori;
- justificarea opiniei emise şi redactarea raportului.

- **EA** (Secţiunea A) "Acceptarea misiunii";

- **EB** (Secțiunea B) “Sinteza misiunii şi rapoarte”;
- **EC** (Secțiunea C) “Orientare şi planificare”;
- **ED** (Secțiunea D) “Evaluarea riscului legat de control”;
- **EE** (Secțiunea E) “Controale substantive”;
- **EF** (Secțiunea F) “Utilizarea lucrărilor altor profesionişti”;
- **EG** (Secțiunea G) “Verificări şi informații specifice”;
- **EH** (Secțiunea H) “Lucrările de sfârşit de misiune”;
- **EI** (Secțiunea I) “Intervenții cerute prin reglementări diverse”;
- **EJ** (Secțiunea J) “Controlul conturilor consolidate”.