

SCEPTICISMUL PROFESIONAL ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE***Cuvânt înainte al președintelului IAASB***

Publicul acordă valoare auditului independent al situațiilor financiare, deoarece prin intermediul acestuia se intensifică gradul de încredere acordat de utilizatori situațiilor financiare. Un audit de calitate implică exercitarea raționamentului profesional de către auditor și, foarte important, aplicarea unei mentalități fundamentate pe scepticismul profesional în cadrul planificării și efectuării auditului.

Nevoia scepticismului profesional în cadrul unui audit nu poate fi subliniată îndeajuns. Scepticismul profesional este o atitudine esențială, care întărește capacitatea auditorului de a identifica și de a face față circumstanțelor care pot indica o posibilă denaturare. Scepticismul include o evaluare critică a probelor de audit, dar și acordarea unei atenții permanente probelor de audit care contrazic alte probe de audit sau care aduc în discuție credibilitatea informațiilor obținute de la conducere sau de la persoanele însărcinate cu guvernarea. Această evaluare critică este necesară, pentru ca auditorul să poată trage concluziile adecvate.

Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) emise de IAASB recunosc explicit importanța fundamentală a scepticismului profesional. Cu toate acestea, adoptarea și aplicarea unei atitudini sceptice rămâne, în cele din urmă, o responsabilitate personală și profesională, care trebuie *îmbrățișată* de fiecare auditor. Acesta este o parte integrantă a setului de aptitudini ale auditorului și este în strânsă corelație cu principiile fundamentale ale independenței și raționamentului profesional, contribuind la calitatea auditului.

Scepticismul profesional este, de asemenea, influențat de trăsăturile personale de comportament, inclusiv de motivație și de competențele deținute de auditor. Astfel, educația, pregătirea și experiența auditorului sunt importante. Chiar firmele de audit au, la rândul lor, un rol aparte în cultivarea unei mentalități sceptice a auditorilor angajați. Aceasta include elaborarea și implementarea de politici și proceduri care promovează o cultură internă de recunoaștere a scepticismului, drept esențial în efectuarea misiunilor de audit.

Raportarea financiară încearcă, în prezent, să abordeze informațiile care sunt mai relevante pentru utilizatori. Prin urmare, deciziile contabile și de raportare ale conducerii implică un raționament mai profund și o subiectivitate mai mare (de exemplu, în relație cu unele evaluări ale valorii juste). De asemenea, multe entități din ziua de astăzi trebuie să facă față unor condiții economice dificile, care dau naștere unor provocări unice din domeniul raportării financiare și auditului. Aceste tendințe subliniază importanța scepticismului profesional al auditorilor, în special în domeniile raportării financiare care sunt complexe sau implică un raționament riguros.

Ca o consecință a crizei financiare globale din 2008–2009, rapoartele recente de inspecție a auditului din diferite jurisdicții au notat domenii, precum valorile juste, tranzacțiile cu părțile afiliate și evaluările continuității activității, în care organele de reglementare și supraveghere cred că auditorii ar fi trebuit să își fi demonstrat într-un mod mai evident scepticismul profesional. Prin urmare, este în interesul public să le subliniem încă o dată, atât auditorilor, cât și altor părți, rolul important al scepticismului profesional în misiunile de audit ale situațiilor financiare. Publicația IAASB care conține Întrebări și Răspunsuri a fost elaborată în acest scop.

Următoarele Întrebări și Răspunsuri subliniază considerentele din ISA-uri și din standardul IAASB privind controlul calității, care sunt deosebit de relevante pentru înțelegerea corectă și aplicarea scepticismului profesional pe parcursul unui audit al situațiilor financiare. Sper că firmele și auditorii entităților de toate dimensiunile vor găsi utile aceste Întrebări și Răspunsuri. Ele ar putea fi de folos, de asemenea, utilizatorilor situațiilor financiare, în special persoanelor însărcinate cu guvernarea și organelor de reglementare și supraveghere, în eforturile lor de a aborda și chestiona aplicarea scepticismului profesional în cadrul misiunilor de audit.

Prof. Arnold Schilder,
Președintele IAASB



Comitetul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) (www.iaasb.org) elaborează standarde de audit și asigurare și îndrumări, destinate utilizării de către toți profesioniștii contabili, în cadrul unui proces de normalizare în care este implicat Consiliul de Supraveghere a Interesului Public, care supraveghează activitățile IAASB și Grupul de lucru Consultativ al IAASB, care furnizează date privind interesul public în procesul de elaborare a standardelor și îndrumărilor.

Obiectivul IAASB este de a deservi interesul public prin elaborarea unor standarde de înaltă calitate în domeniul precum auditul, asigurarea și alte standarde aferente și prin facilitarea convergenței standardelor de audit și asigurare internaționale și naționale, prin aceasta întărind calitatea și consecvența practicilor la nivel mondial și consolidarea încrederii publice în profesia globală de audit și asigurare.

Structurile și procesele care sprijină activitățile IAASB sunt facilitate de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC).

Misiunea Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) este de a deservi interesul public prin: contribuția sa la elaborarea, adoptarea și implementarea unor standarde internaționale și îndrumări de înaltă calitate; contribuția sa la dezvoltarea unor organisme profesionale contabile și a unor firme de contabilitate puternice și la practicile de calitate ale profesioniștilor contabili; promovarea valorii globale a profesioniștilor contabili; expunerea problemelor de interes public, în domenii în care expertiza profesiei contabile este cea mai relevantă.

Standardele Internaționale de Audit, Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare, Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire, Standardele Internaționale privind serviciile conexe, Standardele Internaționale de Control al Calității, Notele Practice Internaționale de Audit, Proiectele de Expunere, Documentele Consultative și alte publicații ale IAASB sunt publicate de către IFAC, care are dreptul de proprietate asupra acestora.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru prejudiciile suferite de orice persoană care acționează sau se abține de la a acționa, pe baza materialului din această publicație, indiferent dacă un astfel de prejudiciu este cauzat din neglijență sau din alte cauze.

Logo-ul IAASB, „Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare”, „IAASB”, „Standardul Internațional de Audit”, „ISA”, „Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare”, „ISAE”, „Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire”, „ISRE”, „Standardul Internațional privind Serviciile Conexe”, „ISRS”, „Standardul Internațional privind Controlul Calității”, „ISQC”, „Nota Practică Internațională de Audit”, „IAPN”, logo-ul IFAC, „Federația Internațională a Contabililor”, și „IFAC” sunt mărci comerciale și mărci de servicii ale IFAC.

Copyright © Februarie 2012 deținut de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Toate drepturile rezervate. Este acordată permisiunea de a realiza copii ale acestui document în vederea răspândirii și obținerii unui feed-back maxim, cu condiția ca fiecare copie să cuprindă următoarea specificație: *“Copyright © Februarie 2012 deținut de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Toate drepturile rezervate. Utilizat cu permisiunea IFAC. Se acordă permisiunea de a face copii ale acestui material în vederea atingerii unei expuneri maxime și a obținerii feedback-ului.”*

Această publicație care conține Întrebări și Răspunsuri a fost realizată de personalul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB). Publicația nu aduce modificări și nu prevalează asupra Standardelor Internaționale de Audit (ISA-urile) sau asupra Standardului Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1,¹ ale căror texte au caracter autoritar. Citirea acestei publicații de Întrebări și Răspunsuri nu înlocuiește citirea standardelor. Acest document nu își propune să fie exhaustiv² și trebuie realizate întotdeauna referințe la standardele propriu-zise. Această publicație nu constituie o prevedere cu caracter autoritar sau oficial emisă de IAASB.

Întrebări și răspunsuri

Întrebarea 1. *Ce este scepticismul profesional?*

ISA-urile definesc scepticismul profesional drept “o atitudine care include o gândire rezervată, fiind atent la condiții care ar putea indica o posibilă denaturare datorată fraudei sau erorii și o evaluare critică a probelor de audit.”³ Ele prevăd, în mod explicit, ca auditorul să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional, recunoscând faptul că ar putea exista circumstanțe din cauza cărora situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ.⁴

Ca și alte concepte fundamentale pentru audit, sensul scepticismului profesional este dificil de explicat într-o singură definiție. Mai mult, nu există un singur mod prin care poate fi demonstrat scepticismul profesional. Cu toate acestea, definiția din ISA-uri descrie elementele importante care ajută la înțelegerea sensului scepticismului profesional.

Ca atitudine, scepticismul profesional este de fapt un mod de gândire. O mentalitate sceptică determină comportamentul auditorului și îi permite o abordare suspicioasă, atunci când analizează o informație și își formulează concluziile. În acest sens, scepticismul profesional este direct corelat cu principiile etice fundamentale ale obiectivității și independenței auditorului.⁵ Independența auditorului întărește capacitatea acestuia de a acționa cu integritate și obiectivitate și de a-și păstra o atitudine de scepticism profesional.⁶

Scepticismul profesional include, de asemenea starea de alertă asupra, spre exemplu, probelor de audit contradictorii sau asupra informațiilor care pun sub semnul întrebării credibilitatea documentelor sau a interogărilor ce vor fi utilizate ca probe de audit. Mai mult, acesta presupune o

¹ ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

² Deși sunt subliniate anumite cerințe și materiale explicative și de aplicare din ISA-uri și ISQC 1, această publicație nu reproduce toate prevederile din ISA-uri și ISQC 1 relevante pentru responsabilitatea auditorului de a planifica și efectua un audit cu scepticism profesional.

³ ISA 200, *Obiectivele generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, alin. 13(l)

⁴ ISA 200, alin. 15

⁵ *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică, paragraful 290.6, explică faptul că independența cuprinde atât independența la nivel mental, cât și independența de fapt. În ceea ce privește independența la nivel mental, aceasta este starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i deci unei persoane să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

⁶ ISA 200, alin. A1

atenție sporită asupra circumstanțelor care pot indica o posibilă fraudă și asupra condițiilor care sugerează necesitatea unor proceduri de audit suplimentare celor prevăzute de ISA-uri.⁷

Scepticismul profesional include și o evaluare critică a probelor de audit, care cuprind atât informații care sprijină și coroborează declarațiile conducerii, dar și orice alte informații care pot contrazice aceste declarații. Utilizarea scepticismului profesional în această privință semnifică chestionarea și luarea în considerare a caracterului suficient și adecvat al probelor de audit obținute, în circumstanțele date, de exemplu, în cazul în care există factori de risc de fraudă și un singur document, a cărui natură ridică suspiciuni privind fraudă, constituie singura probă a unei sume semnificative din situațiile financiare.⁸ În situația în care există îndoieli privind credibilitatea informațiilor sau indicații privind existența fraudei, ISA-urile prevăd ca auditorul să efectueze investigații mai laborioase și să determine ce modificări sau proceduri de audit suplimentare sunt necesare pentru rezolvarea acestor aspecte.⁹ Gradul de dificultate, timpul sau costul implicat nu constituie, ele însele, un fundament valid încât auditorul să omită o procedură de audit pentru care nu există alternativă sau să se declare satisfăcut cu probe de audit care sunt mai puțin convingătoare.¹⁰

Cu toate că nu se așteaptă ca un auditor să nu țină cont de experiența anterioară în relație cu conducerea și cu persoanele însărcinate cu guvernanta, încrederea că aceștia sunt onești și integri nu constituie un temei suficient pentru ca auditorul să nu facă uz de scepticismul profesional sau să se declare mulțumit cu probe de audit mai puțin convingătoare, în obținerea unei asigurări rezonabile.¹¹

Întrebarea 2. De ce este important scepticismul profesional în auditurile situațiilor financiare?

Scepticismul profesional joacă un rol fundamental în audit și constituie o parte integrantă a setului de aptitudini ale auditorului.¹² Scepticismul profesional se află în strânsă legătură cu raționamentul profesional.¹³ Ambele sunt esențiale pentru efectuarea corespunzătoare a auditului și sunt procese cheie care contribuie la *calitatea auditului*. Scepticismul profesional facilitează exercitarea adecvată a raționamentului profesional de către auditor, în special în procesul de luare a deciziilor, privind, de exemplu:

⁷ ISA 200, alin. A18

⁸ ISA 200, alin. A20

⁹ ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, alin. 13 și ISA 500, *Probe de audit*, alin. 11

¹⁰ ISA 200, alin. A48

¹¹ ISA 200, alin. A22

¹² Standardul Internațional de Educație 8 al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Educație Contabilă, *Cerințe de competență pentru profesioniștii din audit*, alin. 42, prevede, în mod specific, ca cerințele de competențe din cadrul programului de educație și dezvoltare pentru profesioniștii din audit să includă, printre altele, dezvoltarea aptitudinilor profesionale la un nivel avansat, într-un mediu de audit. Aceste aptitudini includ aplicarea standardelor de audit și a îndrumărilor relevante; evaluarea aplicării standardelor de raportare financiară relevante; demonstrarea capacității de interogare, a gândirii logice abstracte și a analizei critice; demonstrarea scepticismului profesional; aplicarea raționamentului profesional; și rezistența la conflicte și rezolvarea acestora.

¹³ ISA 200, alin. 13 (k), definește raționamentul profesional drept "aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul dat de audit, contabilitate și standarde etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză în legătură cu procedura adecvată în contextul circumstanțelor misiunii de audit."

- Natura, perioada și amploarea procedurilor de audit care urmează a fi utilizate.
- Evaluarea măsurii în care au fost obținute suficiente probe de audit și dacă mai sunt necesare alte acțiuni pentru atingerea obiectivelor ISA-urilor.
- Evaluarea raționamentelor conducerii în aplicarea cadrului general de raportare financiară aplicabil.
- Formularea concluziilor pe baza probelor de audit obținute, de exemplu, evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor efectuate de conducere în întocmirea situațiilor financiare.¹⁴

Aplicarea scepticismului profesional consolidează eficiența unei proceduri de audit și aplicarea acesteia și reduce posibilitatea ca auditorul să fi selectat o procedură de audit necorespunzătoare, să nu fi aplicat corect o procedură de audit adecvată, sau să fi interpretat greșit rezultatele.¹⁵

Întrebarea 3. *Ce pot face firmele de audit și auditorii pentru a crește conștientizarea importanței scepticismului profesional și a aplicării acestuia?*

Scepticismul profesional este influențat de trăsăturile personale de comportament, (de exemplu, atitudinile și valorile etice) precum și de nivelul competențelor (de exemplu, cunoștințele) persoanelor care efectuează auditul. Acestea, la rândul lor, sunt influențate de educație, pregătire și experiență. În cadrul echipei de audit, scepticismul profesional este influențat, de asemenea, atât de acțiunile întreprinse de conducerea firmei și de partenerul misiunii, cât și de cultura și mediul de afaceri al firmei. ISA-urile și ISQC 1 includ cerințe și îndrumări menite să ajute la crearea unui mediu, la nivelul firmei și al misiunii, în care auditorul să-și poată cultiva scepticismul profesional în mod adecvat.

La nivel de firmă

Conducerea și exemplele pe care oferite de aceasta influențează, în mod semnificativ, cultura internă a firmei.¹⁶ În consecință, “tonul de la vârf” și reîntărirea permanentă a importanței scepticismului profesional în cadrul misiunilor de audit, constituie factori importanți ce influențează comportamentul individual.

Ocaziile în care firma își poate defini așteptările cu privire la, și în care poate accentua importanța scepticismului profesional, includ, de exemplu:

- Stabilirea politicilor și a procedurilor menite să promoveze o cultură internă care recunoaște calitatea drept esențială în derularea misiunilor.¹⁷
- Promovarea unei culturi interne orientate pe calitate, prin intermediul unor acțiuni și mesaje clare, consecvente și frecvente, transmise de la toate nivelurile de conducere a firmei. Aceste acțiuni pot fi comunicate prin, dar fără a se limita la, seminarii de pregătire, întâlniri, dialoguri formale sau informale, declarații de misiune, newsletter-uri sau note de informare. Asemenea acțiuni și mesaje încurajează o cultură care recunoaște și recompensează activitatea

¹⁴ A se vedea ISA 200, alin. A23.

¹⁵ A se vedea ISA 200, alin. A43.

¹⁶ ISQC 1, alin. A4

¹⁷ ISQC 1, alin. 18

profesională de înaltă calitate, și pot fi incorporate, de exemplu, în documentația internă a firmei, în materialele de pregătire sau în procedurile de evaluare ale partenerului și personalului, astfel încât să se sprijine și să se reîntărească opinia firmei asupra importanței calității și a modului în care aceasta poate fi atinsă, în practică.¹⁸

- Stabilirea procedurilor și politicilor menite să furnizeze firmei o asigurare rezonabilă că deține suficient personal cu competențele necesare, capacitățile și angajamentul față de principiile etice.¹⁹ În această privință, promovarea culturii interne fundamentate pe calitate se poate realiza prin stabilirea unor politici și proceduri care să vizeze performanța, evaluarea, recompensarea și promovarea (inclusiv sisteme de stimulente), care furnizează o recunoaștere adecvată și recompensează dezvoltarea și menținerea competențelor.²⁰
- Dezvoltarea și implementarea programelor de pregătire internă și educație continuă pentru toate nivelurile personalului firmei. Aceste activități pot fi întreprinse, de exemplu, prin experiența de lucru, prin formarea la locul de muncă, prin pregătirea furnizată de personalul cu mai multă experiență (de exemplu, alți membri ai echipei misiunii) și prin educația privind independența. Se observă că aptitudinile profesionale constante ale personalului firmei depind, într-o măsură semnificativă de nivelul adecvat al dezvoltării profesionale continue.²¹

La nivelul misiunii

La nivelul misiunii, partenerul de misiune este cel însărcinat cu responsabilitatea pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de audit pentru care este desemnat.²² Acțiunile partenerului misiunii și mesajele adecvate transmise către ceilalți membri ai echipei misiunii subliniază caracterul esențial al calității în efectuarea misiunilor de audit și importanța calității auditului, de exemplu, pentru abilitatea echipei misiunii de a-și exprima îngrijorarea, fără teama de consecințe și de a emite rapoarte de audit, adecvate circumstanțelor.²³

Ocazia ideală, pentru echipa de audit, de abordare și accentuare a importanței menținerii scepticismului profesional pe parcursul auditului este reprezentată de momentul discuției dintre partenerul misiunii și alți membri cheie ai echipei, cu privire la susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ. Această discuție include aplicarea cadrului general de raportare financiară aplicabil faptelor și circumstanțelor entității și acordă o atenție deosebită modului și secțiunii în care situațiile financiare pot fi susceptibile să sufere o denaturare semnificativă cauzată de fraudă, inclusiv a modului în care fraudă poate apărea (făcând abstracție de convingerile membrilor echipei misiunii, conform cărora conducerea și cei însărcinați cu guvernarea sunt onești și integri). Această discuție constituie, de asemenea, pentru echipa misiunii, un fundament de comunicare și schimb de informații noi, care pot afecta evaluările riscului sau procedurile de audit efectuate.²⁴

¹⁸ A se vedea ISQC 1, alin. A4.

¹⁹ A se vedea ISQC 1, alin. 29.

²⁰ A se vedea ISQC 1, alin. A5 și A25-A28.

²¹ A se vedea ISQC 1, alin. 29 și A25-A26.

²² ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, alin. 8

²³ A se vedea ISA 220, alin. A3.

²⁴ A se vedea ISA 315, *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, alin. 10 și A14, și ISA 240, alin. 15.

Alte ocazii în care partenerul misiunii poate stabili așteptări cu privire la, și poate sublinia importanța scepticismului profesional includ, de exemplu, asumarea responsabilității pentru:

- Coordonarea, supravegherea și desfășurarea misiunii de audit.²⁵
- Revizuirile activității efectuate. În această privință, partenerul misiunii este cel care deține majoritatea cunoștințelor și experienței ce pot fi împărtășite membrilor mai puțin experimentați ai echipei, ajutându-i să își dezvolte un spirit critic și sceptic prin revizuirea, printre altele, a domeniilor critice de raționament și a riscurilor semnificative. Revizuirile oportune permit, de asemenea, ca problemele semnificative (de exemplu, domeniile critice de raționament, în special cele referitoare la aspectele dificile sau contencioase apărute pe parcursul misiunii) să fie rezolvate la sau înainte de data raportului auditorului.²⁶
- Ca echipa misiunii să întreprindă consultări adecvate, pe marginea unor aspecte dificile sau contencioase și ca concluziile formulate în urma acestor consultări să fie implementate.²⁷

Cu toate că activitățile la nivelul firmei și al misiunii contribuie la crearea unui spirit de scepticism profesional, responsabilitatea menținerii unei astfel de atitudini profesionale sceptice rămâne la latitudinea fiecărei persoane. Ca și raționamentul profesional, scepticismul profesional trebuie exercitat pe parcursul desfășurării auditului.

Menținerea scepticismului profesional pe parcursul auditului îi permite auditorului să reducă riscurile de omitere a unor circumstanțe neobișnuite, generalizarea excesivă în momentul formulării concluziilor pe marginea observațiilor de audit, sau utilizarea unor prezumții inadecvate în determinarea naturii, perioadei și amplitudinii procedurilor de audit și în evaluarea rezultatelor acestora.²⁸

Întrebarea 4. În ce etapă a procesului de audit este necesar scepticismul profesional?

Scepticismul profesional este relevant și necesar pe parcursul întregii misiuni de audit, chiar dacă nu se face referire la acesta în fiecare ISA.²⁹ De exemplu:

- Aceptarea misiunii – De exemplu, în evaluarea aspectelor precum integritatea proprietarilor principali și a conducerii.³⁰
- Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă – De exemplu, când:
 - Sunt efectuate proceduri de evaluare a riscurilor (inclusiv discuția din cadrul echipei misiunii cu privire la susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ, așa cum s-a discutat la întrebarea 3 de mai sus).
 - Este revizuită evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă și sunt modificate, în consecință, procedurile de audit viitoare planificate – după caz, de exemplu, ca urmare a unor informații noi care sunt inconsecvente cu probele de audit pe

²⁵ A se vedea ISA 220, alin. 15.

²⁶ A se vedea ISA 220, alin. 16 and A18.

²⁷ ISA 220, alin. 18

²⁸ ISA 200, alin. A19

²⁹ A se vedea ISA 200, alin. A69.

³⁰ ISA 220, alin. A8

care auditorul și-a bazat inițial evaluarea, sau prin atenția acordată modificărilor în circumstanțele date, a noilor informații sau a unei modificări în procesul de înțelegere de către auditor a entității și activităților acesteia, ca rezultat al desfășurării unor proceduri de audit viitoare.³¹

- Stabilirea naturii, perioadei și amplitudinii procedurilor de audit ulterioare, care răspund riscurilor evaluate de denaturare semnificativă, și a probelor de audit desfășurate în vederea evaluării—
De exemplu, când:
 - Se ia în considerare, în domeniile în care sunt identificate riscuri evaluate mai mari, nevoia de a crește cantitatea probelor de audit sau obținerea de probe mai relevante sau credibile, de exemplu, prin acordarea unei mai mari atenții obținerii de probe de la părțile terțe sau obținerii de probe coroborative de la un număr de surse independente.³²
 - Sunt concepute și efectuate proceduri de fond analitice, inclusiv când este evaluată credibilitatea datelor pe baza cărora sunt elaborate estimările auditorului și când sunt identificate și investigate fluctuații sau relații care sunt inconsecvente cu alte informații relevante sau care diferă, cu o sumă semnificativă, în comparație cu valorile estimate.³³ Estimările auditorului au un rol important în evaluarea rezultatelor procedurilor analitice și în provocarea obținerii de explicații din partea conducerii, cu privire la deviațiile în raport cu rezultatele așteptate.
 - Sunt abordate circumstanțele precum cazurile în care conducerea refuză să îi permită auditorului să trimită o solicitare de confirmare.³⁴
- Formularea unei opinii cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu aplicarea cadrului general de raportare –
De exemplu, când:
 - Sunt formulate concluzii despre obținerea unei asigurări rezonabile și despre măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pentru a sprijini aceste concluzii.³⁵
 - Se iau în considerare implicațiile pentru opinie, atunci când auditorul se află în imposibilitatea de a obține probele de audit necesare.³⁶
 - Se evaluează dacă situațiile financiare, întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă, reflectă o prezentare fidelă, luând în considerare atât (i) prezentarea generală, structura și conținutul situațiilor financiare, cât și (ii) dacă situațiile financiare, inclusiv notele la acestea, reprezintă tranzacțiile și evenimentele existente, într-o manieră care duce la obținerea unei prezentări fidele.³⁷

³¹ A se vedea ISA 315, alin. 31 și ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, alin. 12 și A13.

³² A se vedea ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, alin. 7 și A19.

³³ A se vedea ISA 520, *Proceduri analitice*, alin. 5 și 7.

³⁴ A se vedea ISA 505, *Confirmări externe*, alin. 8.

³⁵ A se vedea ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, alin. 11.

³⁶ A se vedea ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*, alin. A124.

³⁷ A se vedea ISA 700, alin. 14.

Întrebarea 5. Care este relația dintre scepticismul profesional și responsabilitățile auditorului în ceea ce privește fraudă?

Datorită caracteristicilor fraudei, inclusiv a faptului că aceasta poate include scheme sofisticate menite să o ascundă sau poate implica un complot, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important atunci când se iau în considerare riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă.

ISA 240 acordă o atenție sporită scepticismului profesional. Printre altele, acesta prevede cerințe adresate în special nevoii de a menține scepticismul profesional pe toată perioada auditului, recunoscând posibilitatea existenței unei denaturări semnificative cauzate de fraudă, în ciuda experienței anterioare a auditorului referitoare la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor însărcinate cu guvernarea.³⁸ Acest standard prevede, de asemenea, ca auditorul să întreprindă investigații suplimentare atunci când condițiile identificate pe parcursul auditului îl fac pe acesta să creadă că un document poate să nu fie autentic sau că termenii dintr-un document au fost modificați, dar nu au fost comunicați auditorului.³⁹

ISA 240 notează că menținerea scepticismului profesional în cadrul misiunilor de audit prevede punerea permanentă în discuție a măsurii în care informațiile și probele de audit obținute de auditor sugerează posibilitatea existenței unei denaturări semnificative cauzate de fraudă. Aceasta include luarea în considerare a veridicității informației care va fi folosită drept probă de audit și a controalelor aferente modului în care a fost întocmită, precum și păstrarea ei, dacă este relevantă.⁴⁰ ISA 240 recunoaște, de asemenea, faptul că procedurile de audit care sunt eficiente pentru detectarea erorilor pot să nu fie eficiente în detectarea fraudei. În consecință, cerințele ISA 240 sunt menite să îl ajute pe auditor în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă și în elaborarea de proceduri suplimentare.⁴¹

În anumite cazuri, ISA-urile prevăd ca auditorii să facă estimări referitoare la riscurile de fraudă, evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, sau procedurile specifice care trebuie efectuate. Ei fac acest lucru recunoscând importanța scepticismului profesional, în domenii în care s-a demonstrat o susceptibilitate mai mare a denaturării, inclusiv a denaturării cauzate de fraudă. Exemplele includ nevoia estimării existenței de riscuri de fraudă aferente recunoașterii veniturilor,⁴² tratamentul riscurilor ca conducerea să neglijeze un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și deci un risc semnificativ,⁴³ și procedurile cerute de a aborda revizuirea estimărilor contabile, din punctul de vedere al influențelor nedorite.⁴⁴

Determinarea tuturor răspunsurilor la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, cauzate de fraudă, includ, în general, luarea în considerare a modului în care comportamentul pe parcursul auditului poate reflecta un scepticism profesional crescut. ISA 240, de exemplu, include exemple

³⁸ ISA 240, alin. 12

³⁹ ISA 240, alin. 13

⁴⁰ ISA 240, alin. A7

⁴¹ ISA 240, alin. 8

⁴² A se vedea ISA 240, alin. 26-27.

⁴³ A se vedea ISA 240, alin. 31.

⁴⁴ A se vedea ISA 240, alin. 32(b).

specifice ale modului în care comportamentul pe parcursul auditului ar putea reflecta creșterea scepticismului profesional, inclusiv:

- O sensibilitate crescută în selectarea naturii și amplitudinii cu care trebuie examinată documentația entității, pentru susținerea tranzacțiilor semnificative.
- Recunoașterea crescută a nevoii de a corobora explicațiile conducerii sau afirmațiile referitoare la aspectele semnificative.⁴⁵

ISA-urile subliniază faptul că riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă rezultată dintr-o fraudă a conducerii este mai mare decât dacă ar rezulta dintr-o fraudă a personalului, pentru că, de obicei, conducerea este într-o poziție în care poate manipula, direct sau indirect, înregistrările contabile, poate prezenta informații financiare frauduloase sau poate neglija procedurile de control, concepute pentru a preveni fraudele similare comise de alți angajați.⁴⁶ În această privință, ISA-urile:

- Indică faptul că evaluarea răspunsurilor conducerii la chestionări, cu o atitudine de scepticism profesional, ar trebui să includă și coroborarea răspunsurilor conducerii la interogări cu alte informații.⁴⁷
- Prevăd ca auditorul să investigheze inconsecvențele, atunci când răspunsurile la interogări, primite din partea conducerii sau a celor însărcinați cu guvernanta, sunt inconsecvente.⁴⁸
- Prevăd ca auditorul să reanalizeze evaluarea anterioară a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, impactul generat de natura, perioada și amploarea procedurilor de audit, și credibilitatea probelor obținute anterior dacă apare la lumină o denaturare care este sau poate fi rezultatul fraudei și care implică conducerea (în special, conducerea superioară) sau când circumstanțele sau condițiile indică un posibil complot între angajați, conducere și părți terțe.⁴⁹

Q6. În afară de fraudă, există alte aspecte ale unei misiuni de audit în care scepticismul profesional poate fi deosebit de important?

Scepticismul profesional este important și necesar pe toată durata procesului de audit. Scepticismul profesional al auditorului devine deosebit de important atunci când sunt abordate domenii mai complexe ale auditului, mai semnificative sau care implică raționamente mai riguroase, precum:

- Estimările contabile, inclusiv estimările contabile ale valorii juste, și prezentările aferente de informații – De exemplu, atunci când:
 - Se evaluează caracterul rezonabil al presupunerilor semnificative utilizate de către conducere în estimările contabile care generează riscuri semnificative.⁵⁰
 - Se determină dacă schimbările în estimările contabile sau în metoda de generare a lor, din perioada precedentă, sunt corecte conform circumstanțelor.⁵¹

⁴⁵ ISA 240, alin. A33

⁴⁶ ISA 240, alin. 7

⁴⁷ ISA 240, alin. A17

⁴⁸ ISA 240, alin. 14

⁴⁹ A se vedea ISA 240, alin. 35-36.

⁵⁰ A se vedea ISA 540, alin. 15.

- Se revizuiesc raționamentele și deciziile luate de conducere în generarea estimărilor contabile, în vederea identificării dacă există indicii ale unor posibile influențe nedorite din partea conducerii.⁵²
- Continuitatea activității – De exemplu, în evaluarea planurilor conducerii referitoare la acțiunile viitoare în relație cu evaluarea continuității activității, a măsurii în care rezultatul acestor planuri poate ameliora situația și a fezabilității lor, în circumstanțele date.⁵³ Comunicatul IAASB din decembrie IAASB, *Condițiile economice continuă să ridice provocări celor care întocmesc situațiile financiare și auditorilor, deopotrivă; Accentul trebuie pus asupra principiului de continuitate a activității și a caracterului adecvat al prezentărilor de informații*, accentuează importanța scepticismului profesional și a raționamentului în evaluarea prezentărilor de informații din situațiile financiare și a implicațiilor asupra raportului auditorului, atunci când există o incertitudine semnificativă aferentă evenimentelor sau condițiilor care, individual sau colectiv, pot pune la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea. Acest document face, de asemenea, referire la Alerta Practică de Audit emisă în 2009 de personalul IAASB, *Considerente de audit aferente continuității activității în mediul economic actual*, care prezintă aspectele relevante ce trebuie analizate din perspectiva principiului de continuitate a activității, în întocmirea situațiilor financiare.
- Relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate – De exemplu, menținerea stării de alertă pe parcursul auditului, în ceea ce privește informațiile care pot indica relații sau tranzacții cu părțile afiliate, neidentificate sau neprezentate anterior;⁵⁴ și, în contextul tranzacțiilor semnificative identificate, care nu intră în cursul normal al activității entității, dacă rațiunile de afaceri (sau lipsa acestora) ale tranzacțiilor sugerează angajarea într-o raportare financiară frauduloasă sau ascunderea însușirii de active sau credibilitatea solicitărilor de confirmare externe.⁵⁵
- Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor – De exemplu, menținerea stării de alertă în timpul efectuării altor tipuri de proceduri aferente cazurilor de neconformitate sau neconformitate suspectată cu acele legi sau reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare sau care au un efect fundamental asupra operațiunilor entității, ducând la încetarea operațiunilor acesteia sau care pun în discuție continuitatea activității sale.⁵⁶ Această situație poate fi relevantă în contextul unui audit al grupului, de exemplu, din cauza practicilor și culturilor din diferite jurisdicții.⁵⁷

Un alt exemplu în care scepticismul profesional este deosebit de important este legat de auditarea tranzacțiilor semnificative neobișnuite sau foarte complexe. Publicația din 2010 a personalului IAASB de Întrebări & Răspunsuri, *Considerentele auditorului cu privire la tranzacțiile semnificative neobișnuite sau foarte complexe*, subliniază considerentele din ISA-uri care sunt relevante în

⁵¹ A se vedea ISA 540, alin. 12.

⁵² ISA 540, alin. 21

⁵³ ISA 570, alin. 16(b)

⁵⁴ ISA 550, *Părți Afiliate*, alin. 10-11 și 15

⁵⁵ A se vedea ISA 550, alin. 16, A24 și A25.

⁵⁶ A se vedea ISA 250, *Luarea în considerare a legii și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, alin. 14, 15 și A9.

⁵⁷ A se vedea ISA 600, *Considerente speciale —auditul situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, alin. 19 și 20.

auditarea acestor tranzacții, notând că natura acestora poate genera riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare și, în consecință, pot merita o atenție sporită din partea auditorilor.

Mai mult, în relație cu auditarea instrumentelor financiare, atenția firmelor și a auditorilor este atrasă de noua publicație a IAASB, Nota Practică Internațională de Audit (IAPN) 1000.⁵⁸ Printre altele, IAPN subliniază din nou importanța scepticismului profesional, în special în raport cu riscurile și consecințele influenței nedorite a conducerii.⁵⁹

Q7. Cum poate fi evidențiată aplicarea scepticismului profesional?

Scepticismul profesional este deseori demonstrat în cadrul diverselor discuții purtate de auditor pe parcursul unei misiuni de audit. De exemplu, comunicarea auditorului cu persoanele însărcinate cu guvernarea include, după caz, motivele pentru care auditorul consideră că o practică contabilă semnificativă, acceptată de cadrul de raportare financiară aplicabil, nu este cea mai adecvată în condițiile specifice ale entității.⁶⁰

Cu toate acestea, documentația de audit rămâne decisivă în evidențierea scepticismului profesional, căci furnizează probe că auditul a fost planificat și desfășurat în conformitate cu ISA-urile și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.⁶¹ ISA-urile prevăd ca auditorul să întocmească o documentație de audit suficientă, care să îi permită unui auditor cu experiență, care nu a fost implicat anterior în misiunea de audit, să înțeleagă, printre altele, deciziile semnificative luate pe marginea aspectelor importante de pe parcursul auditului, concluziile formulate și raționamentele semnificative ce au la bază aceste concluzii.⁶²

ISA-urile prevăd, de asemenea, ca auditorii să documenteze discuțiile purtate cu conducerea, cu persoanele însărcinate cu guvernarea și cu alte părți, pe marginea aspectelor semnificative, inclusiv a naturii aspectelor semnificative discutate și a momentului și persoanelor cu care au avut loc discuțiile.⁶³ O astfel de documentație îl ajută pe auditor să demonstreze modul în care au fost abordate raționamentele semnificative și aspectele cheie ale auditului și modul în care auditorul a evaluat dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate.

Exemplele de situații în care este importantă întocmirea documentației de audit, atunci când aspectele și raționamentele sunt semnificative, includ următoarele:

- Deciziile semnificative formulate pe parcursul discuțiilor din cadrul echipei misiunii, cu privire la susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ din cauza fraudei, orice comunicări referitoare la fraudă înaintate conducerii, persoanelor însărcinate cu guvernarea, organelor de reglementare și altor părți.⁶⁴

⁵⁸ IAPN 1000, *Considerente speciale în auditul instrumentelor financiare*

⁵⁹ IAPN 1000, alin. 71

⁶⁰ ISA 260, *Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea*, alin. 16

⁶¹ ISA 230, *Documentația de audit*, alin. 5

⁶² A se vedea ISA 230, alin. 8.

⁶³ A se vedea ISA 230, alin. 10.

⁶⁴ ISA 240, alin. 44(a) și 46

- Cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările și rezultatele discuțiilor cu conducerea și, după caz, cu persoanele însărcinate cu guvernanta sau alte părți din afara entității.⁶⁵
- Baza concluziilor auditorului referitoare la caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor de informații care generează riscuri semnificative și orice indicii ale unor influențe posibile din partea conducerii.⁶⁶
- Informații identificate, care sunt inconsecvente cu concluzia finală a auditorului referitoare la un aspect semnificativ, inclusiv modul în care a fost abordată această inconsecvență.⁶⁷
- Baza concluziilor auditorului referitoare la caracterul rezonabil al domeniilor de raționamente subiective.
- Baza concluziilor auditorului referitoare la autenticitatea unui document (precum utilizarea corespunzătoare a unui expert sau a procedurilor de confirmare), atunci când sunt întreprinse investigații ulterioare ca răspuns la condițiile identificate pe parcursul auditului, care l-au făcut pe auditor să creadă că documentul poate să nu fie autentic.⁶⁸

Dat fiind că scepticismul profesional este o atitudine, uneori este dificil ca documentația auditorului să captureze pe deplin scepticismul profesional aplicat pe parcursul auditului. ISA-urile precizează că pot exista mai multe modalități în care poate fi documentat scepticismul profesional. Cu toate acestea, documentația de audit poate furniza probe ale exercitării scepticismului profesional de către auditor, în conformitate cu ISA-urile. Aceste probe pot include proceduri specifice efectuate în vederea coroborării răspunsurilor conducerii cu interogările auditorului.⁶⁹

Q8. *Organele de reglementare și de supraveghere ale firmelor de audit și persoanele însărcinate cu guvernanta au vreun rol în sprijinirea comportamentului sceptic în rândul auditorilor?*

ISA-urile nu impun cerințe adresate organelor de reglementare sau de supraveghere a firmelor de audit, nici persoanelor însărcinate cu guvernanta. Totuși, dat fiind rolul crucial al persoanelor interesate în calitatea auditului,⁷⁰ acestea sunt în postura de a-i provoca și mai mult pe auditori cu privire la scepticismul lor, prin intermediul unei comunicări adecvate în ambele sensuri și a unei supravegheri și inspecții eficiente a misiunilor de audit.

Comunicarea adecvată, în dublu sens, între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta, reprezintă o parte esențială a procesului de audit. ISA-urile prevăd ca auditorul să comunice anumite aspecte referitoare la audit, inclusiv aria de aplicare planificată și perioada auditului, precum și aspectele semnificative identificate și dificultățile întâlnite pe parcursul auditului. De exemplu, comunicările prevăzute includ opiniile auditorului cu privire la aspectele calitative semnificative aferente practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările

⁶⁵ ISA 250, alin. 29

⁶⁶ ISA 540, alin. 23

⁶⁷ ISA 230, alin. 11

⁶⁸ A se vedea ISA 230, alin. A10.

⁶⁹ ISA 230, alin. A7

⁷⁰ Publicația IAASB *Calitatea auditului, Perspectiva IAASB*, discută numărul mare de influențe importante care contribuie la atingerea calității auditului și a rolurilor pe care auditorul extern și alte părți le ocupă în realizarea calității raportării financiare.

contabile și prezentările din informațiile financiare.⁷¹ Un dialog solid între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la zonele cu un risc de denaturare semnificativă evaluat ca fiind mai ridicat, în special estimările contabile critice și modul în care auditorul a răspuns acestor riscuri evaluate, le poate furniza persoanelor însărcinate cu guvernanta ocazia de a chestiona modul în care auditorul a aplicat scepticismul profesional în abordarea acestor domenii.

Persoanele însărcinate cu guvernanta sunt în măsură să influențeze și să stimuleze scepticismul auditorului prin furnizarea unui feed-back pe marginea aspectelor importante aferente auditului. De exemplu, în primirea comunicărilor despre aria de aplicare planificată și perioada auditului, persoanele însărcinate cu guvernanta pot:

- Discuta cu auditorul despre aspectele legate de risc și conceptul de prag de semnificație;
- Identifica orice domenii în care îi pot solicita auditorului să întreprindă proceduri suplimentare; și
- Îl pot asista pe auditor să înțeleagă mai bine entitatea și mediul său.⁷²

Prin intermediul monitorizării lor și a inspecțiilor de audit, organismele de supraveghere pot facilita, de asemenea, dialogul eficient care contribuie la focalizarea auditorilor asupra importanței scepticismului profesional și a modului în care poate fi aplicat corespunzător în auditurile situațiilor financiare. Documentația auditorului este deosebit de importantă, aceasta servind, printre altele, la desfășurarea inspecțiilor externe în conformitate cu cerințele legale, de reglementare și de altă natură, aplicabile.⁷³

Auditorilor li se solicită deseori să comunice direct cu organele de reglementare sau de supraveghere prudențiale, în plus față de persoanele însărcinate cu guvernanta.⁷⁴ Chiar în absența unei reglementări, în condiții excepționale, auditorul poate considera necesar să comunice anumite aspecte direct organelor de reglementare sau de supraveghere prudențiale. Cu toate acestea, obligația profesională a auditorului de a păstra confidențialitatea informațiilor despre client poate interzice această raportare. În consecință, auditorul poate considera adecvată obținerea unei consilieri juridice, pentru a determina acțiunile corespunzătoare ce trebuie întreprinse, în funcție de circumstanțe.

De asemenea, pot exista situații în care comunicarea cu organele de reglementare sau de supraveghere prudențiale poate fi utilă, pe parcursul auditului. De exemplu, în unele jurisdicții, organele de reglementare bancară caută să coopereze cu auditorii, în vederea unui schimb de informații despre funcționarea și aplicarea controalelor asupra activităților aferente instrumentelor

⁷¹ A se vedea ISA 260, alin. 16(a), care prevede, de asemenea, că după caz, auditorului i se solicită, de asemenea, să explice persoanelor însărcinate cu guvernanta de ce consideră că o practică contabilă semnificativă, acceptată de cadrul general de raportare financiară aplicabil, nu este cea mai adecvată în condițiile specifice ale entității.

⁷² A se vedea ISA 260, alin. A11.

⁷³ A se vedea ISA 230, alin. 3.

⁷⁴ De exemplu, ISA 250 prevede ca auditorii să determine existența unei responsabilități de a raporta neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările, unor părți din afara entității. Dacă auditorul identifică sau suspectează o fraudă, ISA 240 prevede ca auditorul să determine dacă există o responsabilitate de a raporta unei părți din afara entității. Deși obligația profesională a auditorului de a menține confidențialitatea informațiilor despre client poate interzice această raportare, responsabilitățile legale ale auditorului pot prevăda asupra obligației de confidențialitate, în unele circumstanțe. Cerințele referitoare la comunicarea auditorului cu organele de supraveghere bancară și cu alte părți pot fi prevăzute, în multe țări, fie prin lege, printr-o cerință de supraveghere, sau printr-un acord sau protocol oficial.

financiare, provocările legate de evaluarea instrumentelor financiare pe piețele inactive și conformitatea cu reglementările. Această coordonare îi poate fi utilă auditorului în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.⁷⁵ De asemenea, aceasta oferă ocazia stabilirii unui dialog constructiv între auditor și organele de reglementare, cu privire la aspectele pertinente aplicării corespunzătoare a scepticismului profesional.

Persoane de contact

James Gunn, Director tehnic IAASB (jamesgunn@iaasb.org)

Diane Jules, Manager tehnic IAASB (dianejules@iaasb.org)

Copyright © Februarie 2012, deținut de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Toate drepturile rezervate. Material utilizat cu permisiunea IFAC. Contactați permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, stoca sau transmite, sau de a utiliza, în mod similar, acest document. Această publicație a fost tradusă din limba engleză în limba română de către Camera Auditorilor Financiarilor din România. IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru acuratețea sau corectitudinea traducerii, sau pentru acțiunile ulterioare ca rezultat al acestora.

Copyright © February 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document. This publication has been translated from the English language into the Romanian language by Chamber of Financial Auditors of Romania. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.

⁷⁵ A se vedea IAPN 1000, alin. 145.