

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 250  
(REVIZUIT)**

**LUAREA ÎN CONSIDERARE A LEGII  
ȘI REGLEMENTĂRILOR ÎNTR-UN AUDIT  
AL SITUAȚIILOR FINANCIARE**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2017)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare a prezentului ISA .....	1
Efectul legilor și reglementărilor .....	2
Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările ....	3 – 9
Data intrării în vigoare .....	10
<b>Obiective</b> .....	11
<b>Definiție</b> .....	12
<b>Cerințe</b>	
Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările.....	13 – 18
Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată .....	19 – 22
Comunicarea și raportarea neconformității identificate sau suspectate .....	23– 29
Documentația .....	30
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările...	A1 – A8
Definiție .....	A9- A10
Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările .....	A11– A16
Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată .....	A17 – A25
Comunicarea și raportarea neconformității identificate sau suspectate .....	A26 – A34
Documentația .....	A35 – A36

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

ISA 250 (Revizuit) a fost aprobat de Comitetul pentru Supravegherea Publică (PIOB), care a concluzionat că a fost urmat un proces echitabil de dezvoltare a standardului și că s-a acordat o atenție specială interesului public.

## Introducere

### Domeniul de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a lua în considerare legile și reglementările într-un audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA nu se aplică altor misiuni de asigurare în care auditorul este contractat în mod specific pentru a testa și raporta separat cu privire la conformitatea cu legile sau reglementările specifice.

### Efectul legilor și reglementărilor

2. Efectul legilor și reglementărilor asupra situațiilor financiare variază în mod considerabil. Acele legi și reglementări al căror subiect este o entitate constituie cadrul legal și de reglementare. Prevederile anumitor legi sau reglementări au un efect direct asupra situațiilor financiare prin faptul că acestea determină valorile raportate și prezentările din situațiile financiare ale unei entități. Alte legi sau reglementări trebuie să fie respectate de către conducere sau stabilesc prevederi în conformitate cu care entității i se permite să își desfășoare activitatea, dar nu au un efect direct asupra situațiilor financiare ale unei entități. Unele entități activează în sectoare foarte strict reglementate (precum băncile și companiile chimice). Altele fac doar obiectul multor legi și reglementări care se referă, în general, la aspectele operaționale ale activității (precum cele legate de siguranța și sănătatea la locul de muncă și șanse egale de angajare). Neconformitatea cu legile și reglementările poate avea drept rezultat amenzi, litigii sau alte consecințe pentru entitate, care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

### Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările (a se vedea pctele. A1-A8)

3. Este responsabilitatea conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, să se asigure că operațiunile entității se desfășoară în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor, inclusiv în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor care determină valorile și prezentările din situațiile financiare ale unei entități.

### Responsabilitatea auditorului

4. Cerințele din prezentul ISA sunt instituite pentru a-l asista pe auditor în identificarea denaturării semnificative a situațiilor financiare cauzată de neconformitatea cu legile și reglementările. Cu toate acestea, auditorul nu este responsabil de prevenirea neconformității și nu se poate aștepta ca el să detecteze neconformitatea cu legile și reglementările.
5. Auditorul este responsabil de obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare, luate ca întreg, nu conțin o denaturare semnificativă, cauzată de fraudă sau eroare.<sup>1</sup> În desfășurarea unui audit al situațiilor financiare, auditorul ia în calcul cadrul legal și de reglementare aplicabil. Din cauza limitărilor inerente ale unui audit, există un risc ce nu poate fi

---

<sup>1</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 5

evitat ca unele denaturări semnificative din situațiile financiare să nu poată fi detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat corect în conformitate cu ISA-urile.<sup>2</sup> În contextul legilor și reglementărilor, efectele posibile ale limitărilor inerente ale abilității auditorului de a detecta denaturările semnificative sunt mai mari, din motive precum:

- Existența unui număr mare de legi și reglementări, care se referă în principal la aspectele operaționale ale unei entități, care, în mod obișnuit, nu afectează situațiile financiare și nu sunt captate de sistemele informaționale ale entității, relevante pentru raportarea financiară;
- Neconformitatea poate implica comportamente destinate tănuirii acestuia, precum înțelegeri secrete, falsificări, neînregistrarea deliberată a tranzacțiilor, neglijarea controalelor de către conducere sau efectuarea de declarații false intenționate către auditor.
- Dacă o acțiune constituie o neconformitate reprezintă, în cele din urmă, un aspect de determinat de către o curte judecătorească sau alt organism de decizie competent.

De obicei, cu cât este mai îndepărtată data neconformității de evenimentele și tranzacțiile reflectate în situațiile financiare, cu atât mai mici sunt șansele auditorului de a lua cunoștință despre sau de a recunoaște neconformitatea.

6. Prezentul ISA distinge responsabilitățile auditorului în legătură cu conformitatea, în funcție de două categorii distincte de legi și reglementări, după cum urmează (*a se vedea pctele: A6, A12-A13*):
  - (a) Prevederile acelor legi și reglementări recunoscute ca având, în general, un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative în situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și cele aferente pensiilor (*a se vedea pctul.14*) (ref:pct. A12) și
  - (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor din situațiile financiare, dar cu care conformitatea poate fi fundamentală în aspectele operaționale ale entității, până la abilitatea unei entități de a-și continua activitatea sau de a evita penalități majore (cum ar fi conformitatea cu termenii unei licențe de exploatare, conformitatea cu cerințele de reglementare aferente solvabilității, sau conformitatea cu cerințele de mediu); neconformitatea cu astfel de legi și reglementări poate avea, deci, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare (*a se vedea pctul.15*) (ref: pct.A13).
7. În prezentul ISA, sunt specificate cerințe diferite pentru fiecare dintre categoriile de legi și reglementări de mai sus. Pentru categoria la care se face referire la punctul 6 litera (a), responsabilitatea auditorului este de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu

---

<sup>2</sup> ISA 200, punctele A51-A52

prevederile acestor legi și reglementări. Pentru categoria la care se face referire la punctul 6 litera (b), responsabilitatea auditorului este limitată la efectuarea de proceduri de audit specifice care să ajute la identificarea neconformității cu acele legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

8. Auditorului i se impune prin acest ISA să rămână atent la posibilitatea ca alte proceduri de audit aplicate în scopul formulării unei opinii cu privire la situațiile financiare să aducă în atenția auditorului cazuri de neconformitate. Păstrarea scepticismului profesional pe parcursul auditului, așa cum prevede ISA 200<sup>3</sup>, este importantă în acest context, dată fiind amploarea legilor și reglementărilor care afectează entitatea.
9. Potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante, auditorul poate avea responsabilități adiționale referitoare la neconformitatea entității cu legi și reglementări, care pot diferi sau excede acest ISA, cum ar fi: (a se vedea: pct.A8)
  - (a) Furnizarea de răspunsuri la cazuri de neconformitate identificată sau suspectată cu legi și reglementări, inclusiv cerințe legate de comunicări specifice cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta, evaluarea gradului de adecvare a răspunsului acestora la neconformitate și stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare;
  - (b) Comunicarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către alți auditori (de ex. în auditul situațiilor financiare ale unui grup) și
  - (c) Cerințe de documentație privind neconformitatea cu legi și reglementări, identificată sau suspectată.

Conformarea cu orice responsabilități adiționale poate furniza informații suplimentare care pot fi relevante în activitatea auditorului, conform acestui standard și altor ISA-uri (ex. în legătură cu integritatea conducerii sau, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta).

#### **Data intrării în vigoare**

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2017.

#### **Obiective**

11. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile acelor legi și reglementări recunoscute, în general, ca având un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare;

---

<sup>3</sup> ISA 200, punctul 15

- (b) Efectuarea de proceduri specifice de audit pentru a ajuta la identifi carea acelor cazuri de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare; și
- (c) Furnizarea de răspunsuri adecvate cazurilor de neconformitate identificate sau suspectate față de legile și reglementările, pe parcursul auditului.

## Definiție

12. În contextul prezentului ISA, următorul termen are înțelesul atribuit mai jos:

Neconformitate – Acte omise sau comise, fie intenționat, fie neintenționat, înfăptuite contrar legilor și reglementărilor în vigoare de către entitate sau de către persoane responsabile cu governanța, de către conducere sau de către alte persoane care lucrează pentru ori sub conducerea entității.. Neconformitatea nu include greșelile personale, care nu se referă la activitățile de afaceri ale entității (a se vedea ptele A9-A10)

## Cerințe

### Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările

13. Ca parte a obținerii unei înțelegeri a entității și a mediului său, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit),<sup>4</sup> auditorul trebuie să obțină o înțelegere generală a:
- (a) Cadrului legal și de reglementare aplicabil entității și domeniului sau sectorului de activitate în care operează entitatea și
  - (b) Modulii în care entitatea se conformează acelu cadru. ( a se vedea pctul. A11)
14. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile acelor legi și reglementări recunoscute, în general, ca având un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare. (a se vedea pctul. A12)
15. Auditorul trebuie să efectueze următoarele proceduri de audit pentru a ajuta la identificarea cazurilor de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare (a se vedea ptele A13 – A14)
- (a) Intervievarea conducerii și, acolo unde este aplicabil, a persoanelor responsabile cu governanța cu privire la măsura în care entitatea este în conformitate cu astfel de legi și reglementări și
  - (b) Inspectarea corespondenței, dacă există, cu autoritățile relevante de autorizare sau reglementare.

---

<sup>4</sup> ISA 315, *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 11

16. Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să rămână alert la posibilitatea ca alte proceduri de audit aplicate să aducă în atenția auditorului cazuri de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările. (a se vedea pctul. A15)
17. Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernarea să furnizeze declarații scrise cu privire la faptul că toate cazurile de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările al căror efect ar trebui luat în considerare la întocmirea situațiilor financiare au fost prezentate auditorului. (a se vedea pctul. A16)
18. În absența neconformității identificate sau suspectate, auditorului nu i se cere să efectueze alte proceduri de audit cu privire la conformitatea entității cu legile și reglementările decât cele stabilite la pctele. 13-17.

#### **Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată**

198. Dacă auditorul ia cunoștință de informații privind un posibil caz de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările, auditorul trebuie să obțină: (a se vedea pctul. A17-A18)
  - (a) Înțelegerea naturii actului și circumstanțelor în care acesta a avut loc și
  - (b) Alte informații suplimentare pentru a evalua posibilul efect asupra situațiilor financiare. (a se vedea pctul. A19)
20. Dacă auditorul suspectează posibilitatea neconformității, auditorul trebuie să discute aspectul, dacă nu este interzis prin lege, cu membrii conducerii și, acolo unde este adecvat, cu persoanele responsabile cu guvernarea. Dacă membrii conducerii sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernarea nu furnizează suficiente informații care să sprijine conformitatea entității cu legile și reglementările și, potrivit raționamentului auditorului, efectul neconformității suspectate poate fi semnificativ pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să ia în considerare necesitatea obținerii unei consilieri juridice. (a se vedea pctele. A20-A22)
21. Dacă nu se pot obține suficiente informații despre neconformitatea suspectată, auditorul trebuie să evalueze efectul lipsei de probe de audit suficiente și adecvate asupra opiniei auditorului.
22. Auditorul trebuie să evalueze implicațiile neconformității identificate sau suspectate în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv evaluarea riscului de către auditor și credibilitatea declarațiilor scrise ale conducerii și să ia măsurile corespunzătoare. (a se vedea pctele. A23-A25)

#### **Comunicarea și raportarea neconformității identificate sau suspectate**

*Comunicarea neconformității identificate sau suspectate către persoanele responsabile cu guvernarea*

23. Cu excepția cazului în care persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității și sunt deci la curent cu aspectele care implică o neconformitate identificată sau suspectată deja comunicată de către auditor,<sup>5</sup> auditorul trebuie să le comunice persoanelor responsabile cu guvernanta aspectele care implică neconformitatea cu legile și reglementările de care ia cunoștință auditorul pe parcursul auditului, altele decât acele aspecte care sunt, în mod evident, neimportante, dacă acest lucru nu este interzis prin lege sau reglementări.
24. Dacă, potrivit raționamentului auditorului, neconformitatea la care se face referire la punctul 23 este considerată a fi intenționată și semnificativă, auditorul trebuie să comunice acest aspect persoanelor responsabile cu guvernanta cât de curând posibil.
25. Dacă auditorul suspectează că membrii conducerii sau persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicați în situația de neconformitate, auditorul trebuie să comunice acest aspect nivelului imediat superior de autoritate din cadrul entității, dacă există, precum un comitet de audit sau un consiliu de supraveghere. Atunci când nu există o autoritate superioară, sau dacă auditorul consideră că nu se vor lua măsuri în urma comunicării, sau persoana căreia i se raportează nu prezintă credibilitate, auditorul trebuie să ia în considerare necesitatea obținerii de consultanță juridică.

*Potențiale implicații ale neconformității identificate sau suspectate asupra raportului auditorului (ref: pctele A26-A27)*

26. Dacă auditorul concluzionează că neconformitatea identificată sau suspectată are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și că nu a fost reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare, auditorul trebuie, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit) să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară asupra situațiilor financiare.<sup>6</sup>
27. Dacă auditorul este împiedicat de conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernanta să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a evalua măsura în care neconformitatea care poate fi semnificativă pentru situațiile financiare a avut loc sau este posibil să fi avut loc, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare pe baza unei limitări a domeniului de aplicare a auditului, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit)<sup>7</sup>
28. Dacă auditorul nu poate determina măsura în care neconformitatea a avut loc mai degrabă din cauza limitărilor impuse de circumstanțe decât a celor impuse de conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul trebuie să evalueze efectul asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).

---

<sup>5</sup> ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 13

<sup>6</sup> ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, punctele 7-8

<sup>7</sup> ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, punctele 7 și 9



*Raportarea neconformității identificate sau suspectate către autoritatea competentă din afara entității*

29. Dacă auditorul a identificat sau suspectează o neconformitate cu legile și reglementările, auditorul trebuie să determine dacă legea, reglementările sau cerințele etice relevante: (a se vedea pctele. A28-A34)
- (a) Solicită auditorului să raporteze către o autoritate competentă din afara entității.
  - (b) Stabilește responsabilități potrivit cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității să poată fi adecvată circumstanțelor date.

**Documentația**

30. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit<sup>8</sup> neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările și: (a se vedea pctele A35-A36)
- (a) Procedurile de audit aplicate, raționamentul profesional aplicat și concluziile la care s-a ajuns pe baza acestora și
  - (b) Discuțiile purtate cu conducerea, cu persoanele responsabile cu governanța și cu alte persoane asupra aspectelor semnificative legate de neconformitate, inclusiv modul în care managementul și, după caz, persoanele responsabile cu governanța au răspuns aspectului.

\* \* \*

**Aplicare și alte materiale explicative**

**Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările**

(a se vedea pctele. 3-9)

- A1. Este responsabilitatea conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu governanța, să se asigure că operațiunile entității sunt derulate în conformitate cu legile și reglementările. Legile și reglementările pot afecta situațiile financiare ale unei entități în diferite moduri: de exemplu, cel mai direct, ele pot afecta prezentările specifice prevăzute de entitate în situațiile financiare sau pot preciza cadrul de raportare financiară aplicabil. Ele pot stabili, de asemenea, anumite drepturi și obligații legale ale entității, dintre care unele pot fi recunoscute în situațiile financiare ale entității. În plus, legile și reglementările pot impune penalizări în cazurile de neconformitate.
- A2. Următoarele sunt exemple de tipuri de politici și proceduri pe care o entitate le poate implementa pentru a ajuta la prevenirea și detectarea neconformității cu legile și reglementările:

---

<sup>8</sup> ISA 230 *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6

- Monitorizarea cerințelor legale și implementarea de politici și proceduri pentru a garanta că sunt instituite proceduri operaționale pentru îndeplinirea acestor cerințe.
- Instituirea și funcționarea sistemelor adecvate de control intern.
- Elaborarea, promovarea și respectarea unui cod de conduită.
- Asigurarea că angajații sunt pregătiți corespunzător pentru a înțelege codul de conduită.
- Monitorizarea conformității cu codul de conduită și desfășurarea de acțiuni corespunzătoare în vederea disciplinării angajaților care nu reușesc să se conformeze acestuia.
- Contractarea de consilieri juridici care să asiste în monitorizarea cerințelor legale.
- Menținerea unui registru al legilor și reglementărilor semnificative cu care entitatea trebuie să se conformeze în cadrul sectorului său specific de activitate și a unei evidențe a plângerilor.

În entitățile mari, aceste politici și proceduri pot fi completate prin desemnarea de responsabilități corespunzătoare următoarelor:

- Unei funcții de audit intern.
- Unui comitet de audit.
- Unei funcții de conformitate.

#### *Responsabilitatea auditorului*

- A3. Neconformitatea de către entitate cu legile și reglementările poate avea drept rezultat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare. Detectarea neconformității, indiferent de pragul de semnificație, poate afecta alte aspecte ale auditului, inclusiv, de exemplu, luarea în considerare de către auditor a integrității conducerii, a persoanelor responsabile cu guvernanta sau a angajaților.
- A4. Măsura în care un act constituie o neconformitate cu legile și reglementările depășește, de obicei, competența profesională a auditorului, fiind un aspect de determinat de către o instanță sau alt organism de decizie competent. Cu toate acestea, pregătirea, experiența și înțelegerea entității și a sectorului de activitate de către auditor pot furniza o bază pentru a recunoaște că anumite fapte, care atrag atenția auditorului, pot constitui o neconformitate cu legile și reglementările.
- A5. În conformitate cu cerințele statutare specifice, auditorului i se poate impune, în mod specific, să raporteze, ca parte a auditului situațiilor financiare, asupra măsurii în care entitatea se conformează cu anumite

prevederi din legi sau reglementări. În aceste circumstanțe, ISA 700 (Revizuit)<sup>9</sup> sau ISA 800 (Revizuit)<sup>10</sup> tratează modul în care aceste responsabilități de audit sunt abordate în raportul auditorului. Mai mult, atunci când există cerințe statutare de raportare specifice, poate fi necesar ca planul de audit să includă teste adecvate ale conformității cu aceste prevederi ale legilor și reglementărilor.

Categoriile de legi și reglementări (a se vedea pctul.6)

A6. Natura și circumstanțele entității pot avea impact dacă legile și reglementările intră în categoria legilor și reglementărilor descrise la punctul 6 litera (a) sau 6 litera (b). Printre exemplele de legi și reglementări care pot fi incluse în categoriile descrise la punctul 6 se numără cele care se referă la:

- Fraudă, corupție și mită.
- Spălarea banilor, finanțarea terorismului și venituri provenite din infracțiuni.
- Piața și tranzacționarea titlurilor de valoare.
- Servicii și alte produse financiare și bancare.
- Protecția datelor.
- Obligații și plăți privind impozitele și pensiile.
- Protecția mediului.
- Sănătate și siguranță publică.

Considerente specifice pentru entitățile din sectorul public

A7. În sectorul public, pot exista responsabilități de audit suplimentare referitoare la luarea în considerare a legilor și reglementărilor care pot face referire la auditul situațiilor financiare sau se pot extinde la alte aspecte ale operațiunilor entității.

Responsabilități adiționale stabilite prin legi, reglementări sau cerințe etice relevante (a se vedea pct.9)

A8. Legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot cere auditorului să aplice proceduri suplimentare și să întreprindă acțiuni subsecvente. De exemplu, *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) solicită

---

<sup>9</sup> ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 443

<sup>10</sup> ISA 800 (Revizuit), *Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*, punctul 11

ca auditorul să ia măsuri pentru a răspunde la neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări și să stabilească dacă sunt necesare acțiuni viitoare. Astfel de măsuri pot include comunicarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către alți auditori din cadrul grupului, inclusiv către un partener de misiune la nivelul grupului, auditorii componente sau alți auditori care desfășoară activitate la nivelul componentelor grupului în alte scopuri decât auditul situațiilor financiare ale grupului.<sup>11</sup>

**Definiție** (a se vedea pct.12)

- A9. Actele de neconformitate cu legile și reglementările includ tranzacții încheiate de entitate, sau în numele entității, sau în contul acesteia de către persoanele responsabile cu governanța, de conducere sau alte persoane care activează pentru sau sub conducerea entității.
- A10. De asemenea, neconformitatea include abateri personale legate de activitățile comerciale ale entității; de exemplu, în situații în care o persoană cu poziție cheie în conducere, în nume propriu, acceptă mită din partea unui furnizor al entității și, în schimb, garantează numirea furnizorului pentru a presta servicii sau pentru contracte cu entitatea.

**Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările**

*Obținerea unei înțelegeri a cadrului legal și de reglementare* (a se vedea pctul. 13)

- A11. Pentru a obține o înțelegere generală a cadrului legal și de reglementare și a modului în care entitatea se conformează aceluși cadru, auditorul poate, de exemplu:
- Să utilizeze înțelegerea existentă a auditorului asupra sectorului de activitate a entității, factorilor de reglementare și altor factori externi;
  - Să actualizeze înțelegerea legilor și reglementărilor care determină direct valorile și prezentările raportate în situațiile financiare;
  - Să intervieveze conducerea cu privire la alte legi sau reglementări care se estimează că vor avea un efect fundamental asupra operațiilor entității;
  - Să intervieveze conducerea cu privire la politicile și procedurile entității cu privire la conformitatea cu legile și reglementările și
  - Să intervieveze conducerea cu privire la politicile și procedurile adoptate pentru identificarea, evaluarea și contabilizarea despăgubirilor legate de litigii.

---

<sup>11</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 225.21-225.22 din Codul IESBA.

*Legile și reglementările recunoscute, în general, a avea un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare (a se vedea pcte 6,14)*

A12. Anumite legi și reglementări sunt bine stabilite, cunoscute entității și din cadrul domeniului sau sectorului de activitate al entității și relevante pentru situațiile financiare ale entității [așa cum sunt descrise la pctul. 6 litera (a)]. Acestea le-ar putea include pe acelea referitoare la, de exemplu:

- Forma și conținutul situațiilor financiare;
- Aspectele de raportare financiară specifice domeniului de activitate;
- Contabilizarea tranzacțiilor aferente contractelor guvernamentale; sau
- Contabilitatea de angajamente sau recunoașterea cheltuielilor aferente impozitului pe profit sau a costurilor cu pensiile.

Unele prevederi din aceste legi și reglementări pot fi direct relevante pentru aserțiunile specifice din situațiile financiare (cum ar fi caracterul exhaustiv al prevederilor impozitului pe profit), în timp ce altele pot fi direct relevante pentru situațiile financiare ca întreg (cum ar fi componentele necesare pentru a constitui un set complet de situații financiare). Scopul cerinței de la punctul 14 este ca auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la determinarea valorilor și prezentărilor din situațiile financiare în conformitate cu prevederile relevante din aceste legi și reglementări.

Neconformitatea cu alte prevederi ale unor astfel de legi și reglementări și cu alte legi și reglementări poate avea drept rezultat amenzi, litigii sau alte consecințe pentru entitate, ale căror costuri pot necesita a fi prevăzute în situațiile financiare, dar care nu se consideră că ar avea un efect direct asupra situațiilor financiare, așa cum se descrie la punctul 6 litera (a).

*Proceduri de identificare a situațiilor de neconformitate – alte legi și reglementări (a se vedea pcte 6, 15)*

A13. Anumite legi și reglementări pot necesita o atenție specială din partea auditorului deoarece au un efect fundamental asupra operațiunilor entității [așa cum se descrie la punctul 6 litera (b)]. Neconformitatea cu legile și reglementările poate avea un efect fundamental asupra operațiunilor entității, deoarece poate determina entitatea să își înceteze activitatea sau poate aduce în discuție continuitatea activității entității<sup>12</sup>. De exemplu, neconformitatea cu cerințele aferente autorizării de funcționare a entității sau alt drept de a își desfășura operațiunile ar putea avea un asemenea impact (cum ar fi, în cazul unei bănci, neconformitatea cu cerințele legate de capital sau investiții). Există, de asemenea, numeroase legi și reglementări care se referă, în principal, la aspectele funcționale ale entității care, în mod normal, nu afectează situațiile financiare și nu sunt reflectate de sistemele informaționale relevante pentru raportarea financiară.

---

<sup>12</sup> A se vedea ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*

A14. Cum consecințele asupra raportării financiare a altor legi și reglementări pot varia în funcție de operațiunile entității, procedurile de audit prevăzute la punctul 15 sunt menite a aduce în atenția auditorului situațiile de neconformitate cu legile și reglementările care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

*Neconformitatea adusă în atenția auditorului de alte proceduri de audit (a se vedea pctul.16)*

A15. Procedurile de audit aplicate în vederea formulării unei opinii asupra situațiilor financiare pot aduce în atenția auditorului situații de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările. De exemplu, astfel de proceduri de audit pot include:

- Citirea minutelor;
- Intervievarea conducerii entității și a consilierilor juridici interni sau externi cu privire la litigii, despăgubiri și evaluări; și
- Efectuarea de teste de fond asupra detaliilor claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau prezentărilor de informații.

*Declarații scrise (a se vedea pctul. 17)*

A16. Din cauza faptului că efectul legilor și reglementărilor asupra situațiilor financiare poate varia considerabil, declarațiile scrise furnizează probe de audit necesare despre cunoștința conducerii cu privire la neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările, ale căror efecte pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Cu toate acestea, declarațiile scrise nu oferă ele însele probe de audit suficiente și adecvate și, în consecință, nu afectează natura și amploarea altor probe de audit care urmează a fi obținute de auditor.<sup>13</sup>

#### **Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată**

*Indicații ale neconformității cu legile și reglementările (a se vedea pctul. 19)*

A17. Auditorul poate lua cunoștință de informații referitoare la o anumită situație de neconformitate cu legile și reglementările, altele decât cele rezultate din derularea procedurilor menționate la punctele 13-17 (de exemplu, când auditorul este avertizat de neconformitate de către un denunțător)

A18. Pot fi indicii ale neconformității cu legile și reglementările următoarele aspecte:

- Investigații efectuate de către organizațiile de reglementare și departamentele guvernamentale sau plata unor amenzi sau penalități.

---

<sup>13</sup> ISA 580, *Declarații scrise*, punctul 4

LUAREA ÎN CONSIDERARE A LEGII ȘI REGLEMENTĂRILOR ÎNTR-UN AUDIT  
AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

- Plăți pentru servicii nespecificate sau împrumuturi acordate consultanților, părților afiliate, angajaților sau angajaților guvernamentali.
- Comisioane pentru vânzări sau onorarii ale agenților care par exagerate în raport cu cele plătite în mod obișnuit de către entitate sau practicate în sectorul său de activitate sau pentru serviciile primite în mod real.
- Achiziții la prețuri semnificativ mai ridicate sau mai scăzute decât prețul pieței.
- Plăți neobișnuite efectuate în numerar, achiziții sub formă de cecuri plătibile la purtător sau transferuri către conturi bancare numerotate.
- Tranzacții neobișnuite cu societăți înregistrate în țări considerate a fi paradisuri fiscale.
- Plăți pentru bunuri sau servicii făcute către alte țări decât cele din care au provenit bunurile sau serviciile.
- Plăți efectuate în lipsa unei documentații corespunzătoare de control al schimbului valutar.
- Existența unui sistem informatic care, prin proiectare sau accidental, nu reușește să furnizeze o pistă de audit suficientă sau o probă de audit adecvată.
- Tranzacții neautorizate sau tranzacții înregistrate necorespunzător.
- Comentariile negative din media.

*Aspecte relevante pentru evaluarea auditorului [a se vedea pctul. 19 litera (b)]*

A19. Aspectele relevante pentru evaluarea de către auditor a efectului posibil asupra situațiilor financiare includ:

- Consecințele financiare posibile ale neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările asupra situațiilor financiare, inclusiv, de exemplu impunerea amenzilor, penalităților, daunelor, amenințarea cu exproprierea activelor, oprirea forțată a activității și litigiile.
- Măsura în care consecințele financiare posibile impun prezentare.
- Măsura în care consecințele financiare posibile sunt atât de serioase încât pun în discuție prezentarea corectă a situațiilor financiare, sau induc, în alt mod, denaturarea situațiilor financiare.

*Proceduri de audit și comunicarea neconformității identificate sau suspectate către membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernarea (a se vedea pctul.20)*

A20. Se cere auditorului e să discute neconformitatea suspectată la nivelul adecvat de conducere și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernarea, deoarece aceștia pot furniza probe de audit suplimentare. De exemplu, auditorul poate confirma că membrii conducerii și, după caz, persoanele

responsabile cu guvernanta au aceeași înțelegere a faptelor și circumstanțelor relevante pentru tranzacțiile sau evenimentele care au generat neconformitate suspectată cu legile și reglementările.

A21. Cu toate acestea, în unele jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea auditorilor despre anumite aspecte cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernanta. Legile și reglementările pot interzice în mod specific comunicarea sau alte acțiuni, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate competentă a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal, inclusiv avertizarea entității, de exemplu, în cazul în care se cere unui auditor să raporteze o neconformitate identificată sau suspectată către o autoritate competentă, potrivit legislației privind combaterea spălării banilor. În astfel de situații, aspectele considerate de auditor pot fi complexe și auditorul poate considera adecvat să obțină consiliere juridică.

A22. Dacă membrii conducerii sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta nu îi furnizează auditorului suficiente informații că entitatea este, de fapt, în conformitate cu legile și reglementările, auditorul poate lua în considerare consultarea cu consilieri juridici interni sau externi ai entității, cu privire la aplicarea legilor și reglementărilor în circumstanțele respective, inclusiv cu privire la posibilitatea fraudei și a efectelor posibile asupra situațiilor financiare. Dacă nu se consideră adecvată consultarea consilierilor juridici ai entității sau dacă auditorul nu este mulțumit de opinia consilierului juridic, auditorul poate considera adecvată consultarea, în mod confidențial, cu alte persoane din cadrul firmei, cu o firmă din cadrul rețelei, cu un organism profesional sau cu un consilier juridic al auditorului pentru a stabili dacă este vorba de încălcarea unei legi sau reglementări, inclusiv posibilitatea de fraudă, consecințele juridice posibile și ce măsuri viitoare, dacă există, ar trebui luate de auditor.

*Evaluarea implicațiilor neconformității identificate sau suspectate (a se vedea pctul. 22)*

A23. Așa cum prevede punctul 22, auditorul evaluează implicațiile neconformității identificate sau suspectate în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv evaluarea riscurilor de către auditor și credibilitatea declarațiilor scrise. Implicațiile cazurilor specifice de neconformitate identificată sau suspectată vor varia în funcție de relația dintre comiterea și tănuirea unei fapte, dacă există, aferente activităților specifice de control și în funcție de nivelul conducerii sau al persoanelor implicate care activează pentru sau sub conducerea entității, în special în funcție de consecințele generate din implicarea celei mai înalte autorități din cadrul entității. Astfel cum se menționează la punctul 9, conformarea auditorului cu legile, reglementările sau cu cerințele etice relevante poate furniza informații subsecvente care sunt relevante pentru responsabilitățile auditorului, potrivit punctului 22.

A24. Exemple de circumstanțe care pot determina auditorul să evalueze implicațiile neconformității identificate sau suspectate asupra credibilității declarațiilor scrise primite din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta, includ situații în care:



- Auditorul suspectează sau deține probe asupra implicării sau intenției de implicare a membrilor conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta în orice neconformitate identificată sau suspectată.
- Auditorul conștientizează că membrii conducerii și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta au cunoștință de astfel de neconformități și, contrar cerințelor legale sau de reglementare, nu au raportat sau nu au aprobat raportarea aspectului către autoritatea competentă, într-un termen rezonabil.

A25. În anumite circumstanțe, auditorul poate considera retragerea din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de legi și reglementări, de exemplu, atunci când conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta nu iau măsurile de remediere pe care auditorul le consideră adecvate circumstanțelor sau neconformitatea identificată sau suspectată ridică probleme în ceea ce privește integritatea membrilor conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, chiar atunci când neconformitatea nu este semnificativă pentru situațiile financiare. Auditorul poate considera adecvat să obțină asistență juridică pentru a stabili dacă retragerea din misiune este oportună. Atunci când auditorul stabilește că retragerea din misiune ar fi adecvată, aceasta nu se substituie conformării cu alte responsabilități potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante, pentru a răspunde la neconformitatea identificată sau suspectată. Mai mult, punctul A8a din ISA220<sup>14</sup> indică faptul că unele cerințe de etică pot cere auditorului predecesor, la solicitarea auditorului succesor propus, să furnizeze acestuia din urmă informații privind neconformitatea cu legi și reglementări.

#### **Comunicarea și raportarea neconformității identificate sau suspectate**

*Raportarea neconformității către autoritățile de reglementare și de aplicare (a se vedea pctele. 26-28)*

A26. Neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări este comunicată în raportul auditorului atunci când auditorul modifică opinia, în conformitate cu punctele 26-28. În anumite alte situații, auditorul poate comunica în raportul de audit neconformitatea identificată sau suspectată, de exemplu:

- Când auditorul are alte responsabilități de raportare, conform ISA, astfel cum se consideră la punctul 43 din ISA 700 (Revizuit);
- Când auditorul stabilește că neconformitatea identificată sau suspectată este un aspect cheie al auditului și, în consecință, comunică aspectul potrivit ISA 701,<sup>15</sup> în afară de cazul în care se aplică prevederile punctului 14 din acest ISA sau
- În situații excepționale, când membrii conducerii sau persoanele responsabile cu guvernanta nu întreprind acțiunile de remediere, pe

---

<sup>14</sup> ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*

<sup>15</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

care auditorul le consideră adecvate circumstanțelor, iar retragerea din misiune nu este posibilă (a se vedea punctul A25), auditorul poate avea în vedere descrierea neconformității identificate sau suspectate potrivit ISA 706 (Revizuit).<sup>16</sup>

A27. Legile și reglementările pot exclude divulgarea publică a unui aspect fie de către membrii conducerii sau de către persoanele responsabile cu guvernanta, fie de către auditor. De exemplu, legile sau reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea sau alte acțiuni, care pot prejudicia anchetarea de către o autoritate competentă a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal, inclusiv interzicerea avertizării entității. Atunci când auditorul intenționează să comunice în raportul de audit neconformitatea identificată sau suspectată, potrivit situațiilor prevăzute la punctul A26, astfel de legi sau reglementări pot avea implicații asupra capacității auditorului de a descrie aspectul în raportul de audit sau, în anumite situații, să emită raportul de audit. În astfel de cazuri, auditorul poate avea în vedere obținerea unei consilieri juridice pentru a stabili o cale de acțiune adecvată.

*Raportarea neconformității identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității (a se vedea pct.29)*

A28. Raportarea către o autoritate competentă din afara entității a neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări poate fi solicitată sau poate fi corespunzătoare în situația în care:

- (a) Legea, reglementările sau cerințele etice relevante solicită auditorului să raporteze (a se vedea punctul A29);
- (b) Auditorul a stabilit că raportarea este o acțiune corespunzătoare pentru a răspunde la neconformitatea identificată sau suspectată, în conformitate cu cerințele etice relevante (a se vedea punctul A30) sau
- (c) Legea, reglementările sau cerințele etice relevante conferă auditorului dreptul de a proceda în acest fel (a se vedea punctul A31).

A29. În unele jurisdicții, este posibil ca, prin lege, reglementări sau cerințe etice relevante, să se solicite auditorului să raporteze neconformitatea identificată sau suspectată cu legi sau reglementări către o autoritate competentă din afara entității. De exemplu, în unele jurisdicții, există cerințe pentru auditorul unei instituții financiare să raporteze către autoritatea de supraveghere existența sau suspectarea existenței unei neconformități cu legi și reglementări. De asemenea, din cauza neconformității cu legi și reglementări pot apărea denaturări și, în unele jurisdicții, se poate solicita auditorului să raporteze denaturările către o autoritate competentă, în situațiile în care membrii conducerii sau persoanele responsabile cu guvernanta nu întreprind acțiuni corective.

---

<sup>16</sup> ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

- A30. În alte cazuri, cerințele etice relevante pot solicita auditorului să determine dacă raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către o autoritate competentă din afara entității reprezintă, în situația dată, o acțiune corespunzătoare. De exemplu, Codul IESBA cere ca auditorul să ia măsuri pentru a răspunde la neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări și să stabilească acțiunile necesare, care pot include raportarea către o autoritate competentă din afara entității.<sup>17</sup> Codul IESBA explică faptul că o astfel de raportare nu poate fi considerată o încălcare a obligației de confidențialitate, în temeiul Codului IESBA.<sup>18</sup>
- A31. Chiar dacă legea, reglementările sau cerințele etice relevante nu includ cerințe referitoare la raportarea neconformității identificate sau suspectate, acestea pot conferi auditorului dreptul de a raporta neconformitatea identificată sau suspectată către o autoritate competentă din afara entității. De exemplu, când se auditează situațiile financiare ale unei instituții financiare, auditorul poate avea dreptul, potrivit legii sau reglementărilor, să discute cu autoritatea de supraveghere aspecte precum neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări.
- A32. În alte situații, raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legi sau reglementări către o autoritate competentă din afara entității poate fi interzisă de obligația de confidențialitate a auditorului, conform legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante.
- A33. Precizarea solicitată la punctul 29 poate implica considerații și raționamente profesionale complexe. În consecință, auditorul poate avea în vedere consultări interne (de exemplu, în cadrul firmei sau cu o firmă din cadrul rețelei) sau, în mod confidențial, cu o autoritate de reglementare sau un organism profesional (numai dacă aceasta procedură nu este interzisă prin lege sau reglementări, sau dacă nu se încalcă obligația de confidențialitate). De asemenea, auditorul poate avea în vedere obținerea de consiliere juridică pentru a înțelege opțiunile sale și implicațiile profesionale și juridice ale urmării oricărei căi de acțiune specifice.

#### Considerente specifice entităților din sectorul public

- A34. Un auditor din sectorul public poate fi obligat să raporteze neconformitatea identificată sau suspectată către organul legislativ sau alt organ administrativ sau să raporteze aceste situații în raportul auditorului.

#### **Documentația** (a se vedea pctul.30)

- A35 Documentarea de către auditor a constatărilor cu privire la neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările poate include, de exemplu:
- Copii ale înregistrărilor sau documentelor.
  - Minutele discuțiilor purtate cu membrii conducerii, cu persoanele responsabile cu governanța sau cu alte părți din afara entității.

---

<sup>17</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 225.29 și Secțiunile 225.33-225-36 din Codul IESBA

<sup>18</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 140.7 și Secțiunea 225.35 din Codul IESBA

- A36. De asemenea, legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot stabili cerințe adiționale pentru documentația privind neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> A se vedea, de exemplu, secțiunea 225.37 din codul IESBA

## AMENDAMENTE DE CONFORMITATE LA ALTE STANDARDE INTERNAȚIONALE

**Notă:** Cele ce urmează sunt amendamente de conformitate la alte Standarde Internaționale, ca rezultat al aprobării ISA 250 (Revizuit). Aceste amendamente intră în vigoare odată cu ISA 250 (Revizuit) și sunt redactate prin evidențierea modificărilor de la ultima versiune aprobată a Standardelor Internaționale care sunt modificate. Numerele notelor de subsol din cadrul acestor amendamente nu corespund Standardelor Internaționale care au fost amendate și ar trebui să se facă referire la aceste Standarde Internaționale. Amendamentele de conformitate au fost aprobate de PIOB, care a concluzionat că a fost urmat un proces echitabil de dezvoltare a standardului și că s-a acordat o atenție specială interesului public.

### ***ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile informațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe***

#### **Aplicare și alte materiale explicative**

Confidențialitate, păstrarea în siguranță, integritatea, accesibilitatea și reconstituirea documentației misiunii (a se vedea pctul. 46)

A56. Cerințele etice relevante stabilesc o obligație pentru personalul firmei de a respecta, la orice moment, confidențialitatea informațiilor cuprinse în documentația misiunii, cu excepția cazului în care a fost acordată autoritatea unui client pentru a prezenta informații, sau există responsabilități prevăzute de lege, reglementări sau cerințe etice relevante de a face acest lucru.<sup>20</sup> Legile sau reglementările specifice pot impune obligații suplimentare personalului firmei, de a păstra confidențialitatea clientului, mai ales în ceea ce privește datele de natură personală.

### ***ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit***

#### **Aplicare și alte materiale explicative**

##### **Convenirea asupra termenilor misiunii de audit**

A26. Atunci când este relevant, următoarele puncte ar putea fi, de asemenea, incluse în scrisoarea de misiune:

- Înțelegeri legate de implicarea altor auditori și experți în anumite aspecte ale auditului.
- Înțelegeri legate de implicarea auditorilor interni și a altor angajați ai entității.
- Înțelegeri ce urmează a fi făcute cu auditorul precedent, dacă există, în cazul unui audit inițial.

---

<sup>20</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 140.7 și Secțiunea 225.35 din Codul IESBA

- Referirea la, și descrierea responsabilităților auditorului, în conformitate cu legea, reglementările sau cerințele etice relevante, în legătură cu raportarea către o autoritate competentă din afara entității a neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările.
- Orice restricție cu privire la răspunderea auditorului, atunci când această posibilitate există.
- O referință cu privire la orice alte înțelegeri între auditor și entitate.
- Orice obligație de a oferi foile de lucru altor părți.

Un exemplu de scrisoare de misiune este prezentat în Anexa 1.

## **ISA 220, Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare**

### **Aplicare și alte materiale explicative**

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit  
(a se vedea punctul 12)

A8a. Legea, reglementările sau alte cerințe etice relevante<sup>21</sup> pot cere auditorului ca, înainte de acceptarea misiunii, să solicite auditorului predecesor să pună la dispoziție toate informațiile pe care le cunoaște referitor la orice fapte sau circumstanțe care, potrivit raționamentului profesional al auditorului predecesor, trebuie să fie aduse la cunoștința auditorului înainte de a decide dacă să accepte misiunea. În unele situații, se poate solicita auditorului predecesor, la cererea auditorului succesor propus, să pună la dispoziția acestuia informațiile privind neconformitatea identificată sau suspectată cu legi sau reglementări. De exemplu, dacă auditorul predecesor s-a retras din misiune ca urmare a neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări, Codul IESBA solicită ca auditorul predecesor, la cererea auditorului succesor propus, să pună la dispoziție toate faptele și orice alte informații privind astfel de neconformități, care, în opinia auditorului predecesor, trebuie să fie aduse la cunoștința auditorului succesor propus înainte de a decide dacă să accepte numirea ca auditor.<sup>22</sup>

## ***ISA 240, Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare***

### **Introducere**

#### **Responsabilitatea de a preveni și combate fraudă**

---

<sup>21</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 210.14 din codul IESBA.

<sup>22</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 225.31 din Codul IESBA.

### *Responsabilitățile auditorului*

- 8a. Potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante, auditorul poate avea responsabilități adiționale privind neconformitatea entității cu legi și reglementări, inclusiv fraudă, care pot diferi sau pot depăși acest ISA sau oricare altul, cum ar fi: (a se vedea punctul A5a)
- (a) Furnizarea de răspunsuri la neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări, inclusiv cerințele legate de o comunicare distinctivă cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, în evaluarea gradului de adecvare a răspunsului acestora la neconformitate și stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni viitoare;
  - (b) Comunicarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către alți auditori (de exemplu în auditul situațiilor financiare ale grupului) și
  - (c) Cerințe de documentație legate de neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări.

Conformarea cu orice responsabilități adiționale poate asigura informații subsecvente care sunt relevante pentru activitatea auditorului, potrivit acestui ISA sau a oricărui altul (de exemplu, în ceea ce privește integritatea conducerii sau, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta).

### **Cerințe**

#### **Comunicarea cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta**

40. Dacă a identificat o fraudă sau a obținut informații care indică faptul că ar putea exista o fraudă, auditorul trebuie să comunice aceste aspecte, dacă nu este interzis prin lege sau reglementări, în timp util, către nivelul adecvat de conducere, pentru a-i informa pe principalii responsabili de prevenirea și detectarea fraudelor asupra aspectelor relevante pentru responsabilitățile lor. (a se vedea pctele A59a-A60).
41. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, dacă auditorul a identificat sau suspectează producerea unei fraude ce implică:
- (a) conducerea;
  - (b) angajații cu roluri importante în controlul intern sau
  - (c) alte persoane, atunci când fraudă are ca rezultat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare,

auditorul trebuie să comunice aceste aspecte cu persoanele responsabile cu guvernanta, în timp util. Dacă auditorul suspectează că în fraudă este implicată conducerea, acesta trebuie să comunice aceste suspiciuni cu

persoanele responsabile cu guvernanta și să discute cu aceștia natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit necesare pentru finalizarea auditului. Astfel de comunicări cu persoanele responsabile cu guvernanta se solicită numai dacă această comunicare nu este interzisă prin legi sau reglementări. (a se vedea pctele. A59a, A61-A63)

42. Auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta orice alte aspecte privind fraudă care sunt, în opinia sa, relevante pentru responsabilitățile pe care acestea le dețin, numai dacă aceasta nu este interzis prin lege sau reglementări. (a se vedea pctele A59a, A64).

#### **Raportarea fraudei către o autoritate competentă din afara entității**

43. Dacă a identificat sau suspectează o fraudă, auditorul trebuie să stabilească dacă legea, reglementările sau cerințele etice relevante: (a se vedea pctele. A65-A67)
- (a) Solicită auditorului să raporteze către o autoritate competentă din afara entității.
  - (b) Stabilesc responsabilități potrivit cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității poate fi adecvată condițiilor date.

### **Aplicare și alte materiale explicative**

#### **Responsabilitatea pentru prevenirea și detectarea fraudei**

*Responsabilitățile auditorului (a se vedea pctul 8a)*

- A5a. Legea, reglementările sau cerințele etice relevante pot cere auditorului să aplice proceduri complementare și să întreprindă acțiuni viitoare. De exemplu, *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) cere auditorului să ia măsuri pentru a răspunde neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările și să stabilească dacă sunt necesare acțiuni viitoare. Astfel de măsuri pot include comunicarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către alți auditori din cadrul grupului, inclusiv un partener de misiune la nivelul grupului, auditorii componente sau alți auditori care desfășoară activitate la nivelul componente grupului în alte scopuri decât auditul situațiilor financiare ale grupului.<sup>23</sup>

#### **Comunicarea cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta (a se vedea: pctele 40-42)**

A59a. În unele jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea de către auditor a anumitor aspecte către conducere și persoanele responsabile cu guvernanta. Legile sau reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea, sau alte acțiuni, inclusiv avertizarea entității, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate competentă, a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal, de exemplu, în cazul în care se cere auditorului să raporteze fraudă către o autoritate competentă, potrivit

---

<sup>23</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 225.21 – 225.22 din Codul IESBA.



legislației privind combaterea spălării banilor. În aceste situații, aspectele pe care le are în vedere auditorul pot fi complexe și acesta poate considera adecvat să obțină consiliere juridică.

**Raportarea fraudei către o autoritate competentă din afara entității (a se vedea pctul.43)**

A65. ISA 250 (Revizuit)<sup>24</sup> furnizează îndrumări suplimentare referitoare la stabilirea de către auditor dacă raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității este cerută sau adecvată situației, inclusiv considerarea obligației de confidențialitate a auditorului.

A66. Precizarea solicitată la punctul 43 poate implica argumente complexe și raționamente profesionale. De aceea, auditorul poate avea în vedere consultări interne (de exemplu în cadrul firmei sau cu o firmă din cadrul rețelei) sau, în condiții de confidențialitate, cu o autoritate de reglementare sau cu un organism profesional (numai dacă această procedură nu este interzisă de lege sau reglementări, sau dacă nu se încalcă obligația de confidențialitate). De asemenea, auditorul poate avea în vedere să solicite consiliere juridică pentru a înțelege opțiunile pe care le are și implicațiile profesionale sau juridice ale urmării oricărei căi de acțiune specifice.

**ISA 260 (Revizuit), *Comunicare cu persoanele responsabile cu guvernarea***

**Introducere**

**Rolul comunicării**

7. În unele jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea de către auditor a anumitor aspecte către persoanele responsabile cu guvernarea. Legile sau reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea unui anumit aspect, sau o altă acțiune, inclusiv avertizarea entității, care ar putea prejudicia o anchetă desfășurată de un organism cu o autoritate corespunzătoare, cu privire la un act ilegal sau suspectat a fi ilegal, de exemplu, în cazul în care se cere auditorului să raporteze neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări către o autoritate competentă, potrivit legislației privind combaterea spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele pe care le are în vedere auditorul pot fi complexe, iar auditorul poate considera adecvat obținerea de consultanță juridică.

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

**Cerințe**

**Comunicarea și corectarea denaturărilor**

8. Auditorul trebuie să comunice nivelului adecvat al conducerii în timp

---

<sup>24</sup> ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legii și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctele A28-A34

util, toate denaturările cumulate pe parcursul auditului, numai dacă acest lucru nu este interzis prin lege sau reglementări.<sup>25</sup> Auditorul trebuie să solicite conducerii să corecteze acele denaturări. (a se vedea pctele. A7-A9)

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Comunicarea și corectarea denaturărilor** (a se vedea pctele. 8-9)

A8. În unele jurisdicții, legea sau reglementările pot restricționa comunicarea auditorului cu membrii conducerii sau alte persoane din cadrul entității cu privire la anumite denaturări. Legea sau reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea, sau altă acțiune, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate adecvată, a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal, inclusiv avertizarea entității, de exemplu, în cazul în care se cere auditorului să raporteze neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări către o autoritate competentă, potrivit legislației privind combaterea spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele pe care le are în vedere auditorul pot fi complexe, iar auditorul poate considera adecvat să solicite consultanță juridică.

## **ISA 500, *Probe de audit***

### **Cerințe**

#### **Informații de utilizat drept probe de audit**

7. La conceperea și desfășurarea de proceduri de audit, auditorul trebuie să ia în considerare relevanța și credibilitatea informațiilor de utilizat drept probe de audit. (a se vedea punctele A26-A33a)

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Informații de utilizat drept probe de audit**

*Relevanța și credibilitatea (a se vedea punctul 7)*

A26. Așa cum se menționează la punctul A1, cu toate că probele de audit sunt obținute în primul rând în urma procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului, acestea pot include, de asemenea, informații obținute din alte surse precum, de exemplu, auditurile anterioare, în anumite circumstanțe, și procedurile de control al calității ale unei firme pentru acceptarea și continuarea relației cu clientul, ca și conformarea cu anumite responsabilități adiționale, potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante (de exemplu în ceea ce privește neconformitatea entității cu legile și reglementările). Calitatea tuturor probelor de audit este afectată de relevanța și credibilitatea informațiilor pe care acestea se bazează.

---

<sup>25</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 7

A33a. ISA 250 (Revizuit)<sup>26</sup> furnizează îndrumări suplimentare referitoare la conformarea auditorului cu orice responsabilitate adițională ce derivă din lege, reglementări sau cerințe etice relevante privind neconformitatea identificată sau suspectată a entității cu legea sau reglementările, care pot pune la dispoziție informații suplimentare, relevante pentru activitatea auditorului, conform ISA-urilor și pentru evaluarea implicațiilor unor astfel de neconformități legat de alte aspecte ale auditului.

## **ISRE 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice***

### **Cerințe**

#### **Desfășurarea 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 pctele. A84–A87a)

...

- (d) Existența oricăror cazuri reale, suspectate sau presupuse:
  - (i) De fraudă sau acțiuni ilegale care afectează entitatea; și
  - (ii) De neconformitate cu prevederile legale și de reglementare care sunt în general recunoscute a avea un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și a prezentărilor din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor;

##### Frauda și neconformitatea cu legile și reglementările

52. Când există un indiciu cu privire la existența fraudei sau neconformității cu legile și reglementările în cadrul entității, sau a unei fraude sau neconformități suspectate cu legile și reglementările, practicianul trebuie:

- (a) Să comunice aspectul către nivelul adecvat al conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, numai dacă acest lucru nu este interzis prin legi sau reglementări; (a se vedea pctul A91a)
- (b) Să solicite evaluarea conducerii cu privire la efectul(ele), dacă există, asupra situațiilor financiare;
- (c) Să examineze efectul evaluării conducerii, dacă există, cu privire la efectele fraudei sau neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările comunicate practicianului, asupra concluziei acestuia pe marginea situațiilor financiare și asupra raportului practicianului; și

---

<sup>26</sup> ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 9

- (d) Să determine dacă legile, reglementările sau cerințele etice relevante:  
(a se vedea pcte A92 – A92d)
  - (i) Cer practicicianului să raporteze către o autoritate competentă din afara entității.
  - (ii) Stabilesc responsabilități potrivit cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității poate fi adecvată situației date.

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Desfășurarea misiunii**

*Conceperea și efectuarea procedurilor (a se vedea pcte. 47, 55)*

Intervievarea (a se vedea pcte 46-48)

A87a. Potrivit legilor, reglementărilor sau cerințelor etice relevante, practicicianul poate avea responsabilități adiționale referitoare la neconformitatea entității cu legi și reglementări, inclusiv fraude, care pot diferi sau excede acest ISRE, cum ar fi:

- (a) Furnizarea de răspunsuri la neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări, inclusiv cerințe legate de o comunicare distinctivă cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta și stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni viitoare;
- (b) Comunicarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către un auditor, de exemplu un partener de misiune din cadrul grupului<sup>27</sup> și
- (c) Cerințe de documentație privind neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări..

Conformarea cu orice responsabilități adiționale poate furniza informații subsecvente care pot fi relevante în activitatea practicicianului, conform acestui ISRE (de ex. în legătură cu integritatea conducerii, sau, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta).

Proceduri de abordare a circumstanțelor specifice

Frauda și neconformitatea cu legile și reglementările (a se vedea pctul. 52 (a) și (d))

Comunicarea cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta

---

<sup>27</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 225.44-225.48 din Codul IESBA

A91a. În unele jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa practicianului să comunice anumite aspecte către conducere și persoanele responsabile cu guvernanta. Legile și reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea sau alte acțiuni, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate adecvată a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal, inclusiv avertizarea entității, de exemplu, în cazul în care se cere unui practician să raporteze o neconformitate identificată sau suspectată cu legile sau reglementările, către o autoritate competentă, potrivit legislației privind combaterea spălării banilor. În astfel de situații, aspectele avute în vedere de practician pot fi complexe, iar practicianul poate considera adecvat să obțină consiliere juridică.

Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către o autoritate competentă din afara entității

A92. Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către o autoritate competentă din afara entității poate fi solicitată sau adecvată situației, dacă:

- (a) Legea, reglementările sau cerințele etice relevante cer practicianului să raporteze;
- (b) Practicianul a stabilit că raportarea este o acțiune adecvată pentru a răspunde neconformității identificate și suspectate, potrivit cerințelor etice relevante; (a se vedea paragraful A92a)
- (c) Legea, reglementările sau cerințele etice relevante acordă dreptul practicianului să procedeze în acest fel (a se vedea punctul A92b)

A92a. În unele cazuri, cerințele etice relevante pot solicita practicianului să raporteze sau să aibă în vedere dacă raportarea fraudei sau a neconformității identificate sau suspectate cu legi sau reglementări, către o autoritate competentă din afara entității, reprezintă o acțiune adecvată situației. De exemplu, Codul IESBA solicită ca practicianul să ia măsuri pentru a răspunde la neconformitatea cu legi și reglementări și să aibă în vedere dacă sunt necesare acțiuni viitoare, care pot include raportarea către o autoritate competentă, din afara entității.<sup>28</sup> Codul IESBA explică faptul că o astfel de raportare nu trebuie considerată ca o încălcare a obligației de confidențialitate, în temeiul Codului IESBA.<sup>29</sup>

A92b. Chiar dacă legea, reglementările sau cerințele etice relevante nu includ cerințe de abordare a raportării neconformității identificate sau suspectate, acestea pot acorda practicianului dreptul de a raporta fraudă sau neconformitatea identificate sau suspectate cu legile și reglementările, către o autoritate competentă din afara entității.

A92c. În alte situații, prin lege, reglementări sau cerințe etice relevante, raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către o autoritate competentă din afara entității poate fi interzisă de obligația de confidențialitate a practicianului.

---

<sup>28</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 225.51 și 225.52 din Codul IESBA.

<sup>29</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 140.7 și Secțiunea 225.53 din Codul IESBA.

A92d. Precizarea solicitată la punctul 52 litera (d) poate implica considerații și raționamente profesionale complexe. În consecință, practicianul poate avea în vedere consultări interne (de exemplu, în cadrul firmei sau cu o firmă din cadrul rețelei) sau, în mod confidențial, cu o autoritate de reglementare sau un organism profesional (numai dacă această procedură nu este interzisă prin lege sau reglementări, sau dacă nu se încalcă obligația de confidențialitate). De asemenea, practicianul poate avea în vedere obținerea de consiliere juridică pentru a înțelege opțiunile auditorului și implicațiile profesionale și juridice ale urmării oricărei căi de acțiune specifice.

### **ISAE 3000 (Revizuit), Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice**

#### **Cerințe**

##### **Planificarea și efectuarea misiunii**

*Înțelegerea subiectului implicit și a celorlalte împrejurări legate de misiune*

45. Practicianul trebuie să intervieveze partea/părțile corespunzătoare în ceea ce privește:
- (a) Măsura în care li s-a adus la cunoștință orice denaturare sau neconformitate intenționată, reală, suspectată sau bănuită, cu legile și reglementările care au impact asupra informațiilor specifice; (a se vedea pctele A101-A101a)
  - (b) Măsura în care partea responsabilă deține o funcție de audit intern și, dacă da, efectuează interviuri ulterioare pentru a înțelege activitățile și principalele constatări ale funcției de audit intern în legătură cu informațiile specifice și
  - (c) Măsura în care partea responsabilă a utilizat orice experți pentru pregătirea informațiilor specifice.

##### **Alte responsabilități de comunicare**

78. Practicianul trebuie să stabilească dacă, în urma termenilor misiunii sau altor circumstanțe ale misiunii, practicianul a luat cunoștință de vreun aspect care ar trebui comunicat părții responsabile, persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, părții contractante, persoanelor responsabile cu guvernanta sau altora. (a se vedea pctele A192-192f)

#### **Aplicare și alte materiale explicative**

##### **Planificarea și efectuarea misiunii**

*Înțelegerea circumstanțelor misiunii (Ref: pct. 45–47R)*

- A101a. Potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante, practicianul poate avea responsabilități adiționale referitoare la neconformitatea entității cu legi și reglementări, care pot diferi sau excede acest ISAE, cum ar fi:

- (a) Furnizarea de răspunsuri la neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări, inclusiv cerințe legate de o comunicare distinctivă cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta și stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni viitoare;
- (b) Comunicarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către un auditor <sup>30</sup> și
- (c) Cerințe de documentație privind neconformitatea cu legi și reglementări, identificată sau suspectată.

Conformarea cu orice responsabilități adiționale poate furniza informații subsecvente care pot fi relevante în activitatea auditorului, conform acestui standard și altor ISAE-uri (de ex. în legătură cu integritatea conducerii, sau, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta). Punctele A192a-A192e se referă, de asemenea, la responsabilitățile practicianului potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante privind comunicarea și raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările.

#### **Alte responsabilități de comunicare (a se vedea pct.78)**

##### *Comunicarea cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta*

A192a. Cerințe etice relevante pot include solicitarea de a raporta neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările către nivelul adecvat din conducere sau persoanelor responsabile cu guvernanta. În unele jurisdicții, legea sau reglementările pot restricționa comunicarea de către practician a anumitor aspecte către partea responsabilă, către membrii conducerii sau către persoanele responsabile cu guvernanta. Legile și reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea, sau alte acțiuni, care ar putea prejudicia ancheta de către o autoritate adecvată a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal, inclusiv avertizarea entității, de exemplu, în cazul în care se cere unui practician să raporteze o neconformitate identificată sau suspectată cu legile sau reglementările, către o autoritate competentă, potrivit legislației privind combaterea spălării banilor. În astfel de situații, aspectele avute în vedere de practician pot fi complexe, iar practicianul poate considera adecvat să obțină consiliere juridică.

##### *Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității*

- A192b. Legea, reglementările sau cerințele etice relevante pot să:
- (a) Solicite practicianului să raporteze neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității.

---

<sup>30</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunile 225-44-225.48 din Codul IESBA.

- (b) Stabilească responsabilități potrivit cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității să poată fi adecvată circumstanțelor.<sup>31</sup>

A192c. Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către o autoritate competentă din afara entității poate fi solicitată sau adecvată situației, dacă:

- (a) Legea, reglementările sau cerințele etice relevante cer practicianului să raporteze;
- (b) Practicianul a stabilit că raportarea este o acțiune adecvată pentru a răspunde neconformității identificate și suspectate, potrivit cerințelor etice relevante sau
- (c) Legea, reglementările sau cerințele etice relevante acordă dreptul practicianului să procedeze în acest fel.

A192d. Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările, potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante pot include neconformitatea cu legile și reglementările cu care se confruntă sau de care ia cunoștință practicianul pe parcursul desfășurării misiunii, dar care nu pot afecta informațiile specifice. În conformitate cu acest ISAE, nu se așteaptă ca practicianul să aibă un nivel de înțelegere a legilor și reglementărilor superior față de cel care influențează informațiile specifice. Cu toate acestea, potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante se poate aștepta ca practicianul să aplice cunoștințele, raționamentul profesional și experiența sa pentru a răspunde unei astfel de neconformități. Măsura în care un act reprezintă o neconformitate concretă este, în final, un aspect ce se stabilește de o instanță sau de alt organism de decizie competent.

A192e. În unele situații, potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante, raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către o autoritate competentă din afara entității poate să contravină obligației de confidențialitate a practicianului. În alte situații, potrivit cerințelor etice relevante, raportarea neconformității identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității nu ar fi considerată o încălcare a obligației de confidențialitate.<sup>32</sup>

A192f. Practicianul poate avea în vedere consultări interne (de exemplu în cadrul firmei sau cu o firmă din cadrul rețelei), consiliere juridică pentru a înțelege implicațiile profesionale sau juridice ale urmării oricărei căi de acțiune specifice sau consultarea, pe bază de confidențialitate, cu o autoritate de reglementare sau cu un organism profesional (numai dacă nu este interzis prin lege sau reglementări să se procedeze în acest fel, sau dacă nu se încalcă obligația de confidențialitate).<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 225.51 la 225.52 din Codul IESBA.

<sup>32</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 140.7 și Secțiunea 225.53 din Codul IESBA.

<sup>33</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 225.55 din Codul IESBA.



## **ISAE 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii***

### **Cerințe**

#### **Alte responsabilități de comunicare**

56. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii ia cunoștință despre cazuri de neconformitate cu legi și reglementări, de fraudă sau de erori necorectate atribuibile organizației prestatoare de servicii, care nu sunt evident nesemnificative și pot afecta una sau mai multe entități utilizatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii va determina dacă aspectul a fost comunicat corespunzător entităților utilizatoare de servicii afectate. Dacă aspectul nu a fost comunicat astfel și organizația prestatoare de servicii nu dorește să facă acest lucru, auditorul organizației prestatoare de servicii va lua măsurile corespunzătoare. (a se vedea pctul. A53)

#### **Aplicare și alte materiale explicative**

#### **Alte responsabilități de comunicare (a se vedea pct.56)**

A53. Acțiunile adecvate de a răspunde circumstanțelor identificate la punctul 56, pot include, numai dacă nu este interzis prin lege sau reglementări:

- Obținerea unei consilieri juridice cu privire la consecințele diferitelor căi de acțiune.
- Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta din cadrul organizației prestatoare de servicii.
- Stabilirea măsurii în care comunicarea cu terțe părți (de ex. legea, reglementările sau cerințele etice relevante pot solicita auditorului organizației prestatoare de servicii să raporteze către o autoritate competentă din afara entității sau către auditorul extern al organizației prestatoare de servicii,<sup>34</sup> sau pot stabili responsabilități potrivit cărora o astfel de raportare poate fi adecvată situației date)
- Modificarea opiniei auditorului organizației prestatoare de servicii, sau adăugarea unui paragraf explicativ.
- Retragerea din misiune.

## **ISAE 3410, *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră***

### **Cerințe**

#### **Alte cerințe de comunicare**

---

<sup>34</sup> A se vedea, de exemplu, secțiunea 225.44 la 225.48 din Codul IESBA.

78. Practicianul trebuie să comunice cu acea(acele) persoană (persoane) cu responsabilități de supraveghere a declarației referitoare la GES, numai dacă nu este interzis prin lege și reglementări, următoarele aspecte de care ia cunoștință pe parcursul misiunii și trebuie să determine dacă există vreo responsabilitate de a raporta pe marginea lor către o altă parte din interiorul sau din afara entității:
- (a) Deficiențele în controlul intern care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt suficient de importante pentru a merita atenție;
  - (b) Frauda identificată sau suspectată; și
  - (c) Aspectele care implică neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările, dar nu când acestea sunt evident neînsemnate.  
(a se vedea pctul. A87)

### **ISRS 4410 (Revizuit), Misiuni de compilare**

#### **Cerințe**

#### **Cerințe etice**

21. Practicianul trebuie să se conformeze cerințelor etice relevante. (a se vedea ptele. A19–A21e)

#### **Comunicarea cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernarea**

27. Practicianul trebuie să comunice conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernarea, după caz, cu promptitudine, pe parcursul misiunii de compilare, toate aspectele referitoare la misiune care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt suficient de importante pentru a merita atenția conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea, după caz. (a se vedea ptele A41-A41a)

#### **Cerințe etice (a se vedea pct.21)**

Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către o autoritate competentă din afara entității

A21a. Legea, reglementările sau cerințele etice relevante pot să:

- (a) Solicite practicianului să raporteze neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări către o autoritate competentă din afara entității.
- (b) Stabilească responsabilități potrivit cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității să poată fi adecvată circumstanțelor.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 225.51 la 225.52 din Codul IESBA.

- A21b. Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legi și reglementări către o autoritate competentă din afara entității poate fi solicitată sau adecvată situației, întrucât:
- (a) Legea, reglementările sau cerințele etice relevante cer practicianului să raporteze;
  - (b) Practicianul a stabilit că raportarea este o acțiune adecvată pentru a răspunde neconformității identificate și suspectate, potrivit cerințelor etice relevante sau
  - (c) Legea, reglementările sau cerințele etice relevante acordă dreptul practicianului să procedeze în acest fel.
- A21c. Potrivit punctului 28 din acest ISRS, nu se așteaptă ca practicianul să aibă un nivel de înțelegere a legilor și reglementărilor superior față de cel necesar pentru a efectua misiunea de compilare. Cu toate acestea, potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante se poate aștepta ca practicianul să aplice cunoștințele, raționamentul profesional și experiența sa pentru a răspunde neconformității identificate sau suspectate. Măsura în care un act reprezintă o neconformitate concretă este, în final, un aspect ce se stabilește de o instanță sau de alt organism de decizie competent.
- A21d. În unele situații, potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante, raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității poate exclude obligația de confidențialitate a practicianului. În alte situații, potrivit cerințelor etice relevante, raportarea neconformității identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității nu ar fi considerată o încălcare a obligației de confidențialitate.<sup>36</sup>
- A21e. Practicianul poate avea în vedere consultări interne (de exemplu, în cadrul firmei sau cu o firmă din cadrul rețelei), obținerea de consiliere juridică pentru a înțelege implicațiile profesionale sau juridice ale urmării oricărei căi de acțiune specifice sau consultarea, în condiții de confidențialitate, cu o autoritate de reglementare ori un organism profesional (numai dacă acest lucru nu este interzis prin lege sau reglementări, sau dacă nu se încalcă obligația de confidențialitate).<sup>37</sup>

**Comunicarea cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernanta (a se vedea pctul.27)**

A41a. Cerințele etice relevante pot include solicitarea de a raporta neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări către nivelul adecvat de conducere sau către persoanele responsabile cu guvernanta. În unele jurisdicții, legea sau reglementările pot restricționa comunicarea de către practician a anumitor aspecte către membrii conducerii sau către persoanele responsabile cu

---

<sup>36</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 140.7 și Secțiunea 225.53 din Codul IESBA.

<sup>37</sup> A se vedea, de exemplu, Secțiunea 225.55 din Codul IESBA.

guvernanța. Legile și reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea sau alte acțiuni, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate competentă a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal, inclusiv avertizarea entității, de exemplu, în cazul în care se cere unui practician să raporteze o neconformitate identificată sau suspectată cu legi sau reglementări, către o autoritate competentă, potrivit legislației privind combaterea spălării banilor. În astfel de situații, aspectele avute în vedere de practician pot fi complexe, iar practicianul poate considera adecvat să obțină consiliere juridică.

*Acest ISA 250 (Revizuit), Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* al International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în decembrie 2016 în limba engleză, a fost tradus în română de către Camera Auditorilor Financieri din România (CAFR) în iunie 2018 cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere al *ISA 250 (Revizuit), Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* a fost analizat de IFAC și traducerea a fost realizată în concordanță cu „Declarația de politică - politică pentru traducerea și reproducerea standardelor publicate de IFAC”. Textul aprobat al *ISA 250 (Revizuit), Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* este cel publicat de către IFAC în limba engleză.

Text în limba engleză *ISA 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements* © 2016 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Text în limba română *ISA 250 (Revizuit), Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* © 2018 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.