

Aprilie 2022

Standardul Internațional de Audit 600 (Revizuit)

**ISA 600 (Revizuit)
și
AMENDAMENTE
DE CONFORMITATE
ȘI DE CONCORDANȚĂ
LA ALTE
STANDARDE
INTERNAȚIONALE,
ÎN URMA ISA 600 (Revizuit)**

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

Despre IAASB

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

Obiectivul IAASB este de a servi interesul public prin stabilirea unor standarde de înaltă calitate de audit, de asigurare și de alte standarde conexe și prin facilitarea convergenței standardelor internaționale și naționale de audit și asigurare și, prin aceasta, contribuind la îmbunătățirea calității și consecvenței practicii din întreaga lume și la întărirea încrederii publice în profesia globală de audit și asigurare.

IAASB elaborează standarde de audit și asigurare și îndrumări de utilizat de către toți profesioniștii contabili, printr-un proces comun de normalizare, cu implicarea Consiliului de Supraveghere a Interesului Public, care supraveghează activitățile IAASB, și a Grupului de Asistență Consultativă al IAASB, care asigură perspectiva interesului public în elaborarea standardelor și îndrumărilor. Structurile și procesele care sprijină acțiunile IAASB sunt facilitate de Federația Internațională a Contabililor (IFAC).

Pentru informații despre drepturi de autor, mărci comerciale și permisiuni, vă rugăm să consultați pagina 81.

CUPRINS

	Pagina
ISA 600 (Revizuit), Considerente speciale — Audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)	2
Amendamente de conformitate și de concordanță la alte standarde	52

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 600

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE GRUPULUI (INCLUSIV ACTIVITATEA AUDITORILOR COMPONENTELOR)

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2023 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punctul
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	1–11
Data intrării în vigoare	12
Obiective	13
Definiții	14–15
Cerințe	
Responsabilitatea conducerii pentru gestionarea și asigurarea calității într-un audit al grupului.....	10
Acceptarea și continuarea	10–21
Strategia de audit generală și planul de audit	22–29
Înțelegerea grupului și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al grupului	30–32
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	33–34
Pragul de semnificație	35–36
Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă	37–44
Evaluarea comunicărilor auditorului componente și a caracterului adecvat al muncii sale	45–48
Evenimente ulterioare	49–50
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute.....	51–52
Raportul auditorului.....	53
Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului	54–58
Documentarea.....	59
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	A1–A18
Definiții.....	A19–A28
Responsabilitățile conducerii pentru gestionarea și asigurarea calității într-un audit al grupului.....	A29–A31
Acceptarea și continuarea.....	A32–A46
Strategia generală de audit a grupului și planul de audit al grupului.....	A47–A87
Înțelegerea Grupului și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al Grupului	A88–A107
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	A108–A115
Pragul de semnificație.....	A116–A123
Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă	A124–A143
Evaluarea comunicării auditorului componente și a caracterului adecvat al muncii sale	A144–A149
Evenimente ulterioare	A150
Evaluarea suficienței și a caracterului adecvat al probelor de audit obținute.....	A151–A156

Raportul auditorului	A157–A158
Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului	A159–A165
Documentarea	A166–A182
Anexa 1: Exemplu de raport al auditorului independent în cazul în care auditorul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului	
Anexa 2: Înțelegerea sistemului de control intern al grupului	
Anexa 3: Exemple de condiții sau evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) se aplică unui audit al situațiilor financiare ale grupului (un audit al grupului). Prezentul ISA tratează subiectul considerentelor speciale care se aplică auditului grupului, în special a celor în care sunt implicați auditorii componentelor. Cerințele și îndrumările din prezentul ISA se referă la aplicarea altor ISA-uri relevante la un audit al grupului sau extind aplicarea acestora, în special ISA 220 (Revizuit),¹ ISA 230,² ISA 300,³ ISA 315 (Revizuit 2019),⁴ și ISA 330.⁵ (A se vedea punctele A1–A2).
2. Situațiile financiare ale grupului includ informațiile financiare ale mai multor entități sau unități de afaceri printr-un proces de consolidare, așa cum este descris la punctul 14(k). Termenul „proces de consolidare”, așa cum este utilizat în prezentul ISA, se referă nu numai la pregătirea situațiilor financiare consolidate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, ci și la prezentarea situațiilor financiare combinate și la agregarea informațiilor financiare ale entităților sau unităților de afaceri, cum ar fi sucursalele sau subunități. (A se vedea punctele A3–A5, A27)
3. Așa cum este explicat în ISA 220 (Revizuit),⁶ acest ISA, adaptat în funcție de circumstanțe, poate fi util de asemenea și într-un audit al situațiilor financiare, altul decât un audit de grup, atunci când echipa misiunii include persoane dintr-o altă firmă. De exemplu, acest ISA poate fi util atunci când o astfel de persoană este implicată pentru a asista la inventariere, inspectarea imobilizărilor corporale sau efectuarea procedurilor de audit la un centru de servicii suport aflat la o locație distinctă.

Grupuri și Componente

4. Un grup poate fi organizat în diverse moduri. De exemplu, un grup poate fi organizat prin entități juridice sau de altă natură (de exemplu, o societate-mamă și una sau mai multe filiale, asocieri în participațiune sau investiții contabilizate prin metoda capitalului propriu). Alternativ, grupul poate fi organizat pe criterii geografice, pe alte unități economice (inclusiv sucursale sau subunități) sau pe funcții sau activități comerciale. În prezentul ISA, aceste diferite forme de organizare sunt denumite colectiv „entități sau unități comerciale”. (A se vedea punctul A6).
5. Auditorul grupului stabilește o abordare adecvată pentru planificarea și efectuarea procedurilor de audit pentru a răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. În acest scop, auditorul grupului utilizează raționamentul profesional în determinarea componentelor la care se va efectua activitatea de audit. Această determinare se bazează pe înțelegerea de către auditorul grupului a grupului și a mediului său, precum și pe alți factori, cum ar fi capacitatea de a efectua proceduri de audit centralizat, existența centrelor de servicii comune sau existența unor sisteme informaționale comune și a unui control intern. (A se vedea punctele A7-A9)

Implicarea auditorilor componentelor

6. ISA 220 (Revizuit)⁷ impune partenerului de misiune să stabilească dacă sunt alocate sau puse la dispoziția echipei de misiune în timp util resurse suficiente și adecvate pentru a îndeplini misiunea. Într-un audit al grupului, astfel de resurse pot include auditori ai componentelor. Prin urmare, prezentul ISA impune auditorului grupului să determine natura, momentul și gradul de implicare a auditorilor componentelor.
7. Auditorul grupului poate implica auditorii componentelor pentru a furniza informații sau pentru a efectua activități de audit, pentru îndeplinirea cerințelor prezentului ISA. Auditorii componentelor pot avea o experiență mai vastă și o cunoaștere mai aprofundată a componentelor și a mediului acestora (inclusiv legislația și reglementările locale, practicile comerciale, limba și cultura) decât auditorul grupului. În consecință, auditorii componentelor pot fi și adesea sunt implicați în toate fazele auditului grupului. (A se vedea punctele A10-A11)
8. Riscul de audit depinde de riscul de denaturare semnificativă și de riscul ca auditorul să nu detecteze astfel de denaturări.⁸ Riscul de nedectare, într-un audit al grupului, cuprinde riscul ca auditorul componentei să nu detecteze o denaturare în informațiile financiare ale componentei care ar putea cauza o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, precum și riscul ca auditorul de grup să nu detecteze această denaturare. În consecință, prezentul ISA impune o implicare suficientă și adecvată a partenerului de misiune la nivelul grupului sau a auditorului grupului, după caz, în activitatea

¹ ISA 220 (Revizuit), *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*

² ISA 230, *Documentația de audit*

³ ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*

⁴ ISA 315 (Revizuit 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*

⁵ ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*

⁶ ISA 220 (Revizuit), punctul A1

⁷ ISA 220 (Revizuit), punctul 25

⁸ ISA 200, *Obiectivele generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele internaționale de audit*, punctul A34

auditorilor componentelor și subliniază importanța comunicării bidirecționale între auditorul grupului și auditorii componentelor. În plus, prezentul ISA explică aspectele pe care auditorul grupului le ia în considerare la stabilirea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii îndrumării și supravegherii auditorilor componentelor și revizuirea activității acestora.

Scepticismul profesional

9. În conformitate cu ISA 200,⁹ echipa misiunii trebuie să planifice și să efectueze auditul grupului cu scepticism profesional și să exercite raționamentul profesional. Exercițiul adecvat al scepticismului profesional poate fi demonstrat prin acțiunile și comunicările echipei misiunii, inclusiv sublinierea importanței exercitării scepticismului profesional de către fiecare membru al echipei misiunii pe parcursul auditului grupului. Astfel de acțiuni și comunicări pot include pași specifici pentru atenuarea impedimentelor care pot afecta exercitarea adecvată a scepticismului profesional. (A se vedea punctele A14-A18)

Adaptabilitate

10. Prezentul ISA este destinat tuturor auditurilor grupurilor, indiferent de dimensiune sau complexitate. Cu toate acestea, cerințele prezentului ISA sunt destinate a fi aplicate în contextul naturii și circumstanțelor fiecărui audit de grup. De exemplu, atunci când un audit de grup este efectuat în întregime de către auditorul grupului, unele cerințe din prezentul ISA nu sunt relevante deoarece sunt condiționate de implicarea auditorilor componentelor. Acesta poate fi cazul atunci când auditorul grupului este capabil să efectueze proceduri de audit centralizat sau este capabil să efectueze proceduri la nivelul componentelor fără a implica auditorii componentelor. Îndrumările din punctele A119 și A120 pot fi, de asemenea, utile în aplicarea prezentului ISA în aceste circumstanțe.

Responsibilitățile partenerului de misiune la nivelul grupului și a auditorului grupului

11. Partenerul de misiune la nivelul grupului va fi responsabil în cele din urmă și, prin urmare, este răspunzător pentru conformitatea cu cerințele prezentului ISA. Termenul “partenerul de misiune la nivelul grupului are responsabilitatea de a...” sau „auditorul grupului are responsabilitatea de a...” este utilizat pentru acele cerințe în care partenerul de misiune la nivelul grupului sau auditorul grupului, după caz, este autorizat să atribuie proiectarea sau executarea procedurilor, sarcinilor sau acțiunilor altor membri ai echipei misiunii care au competența sau experiența necesară, inclusiv auditorilor componentelor. Pentru alte cerințe, prezentul ISA menționează în mod expres ca cerința sau responsabilitatea să fie îndeplinită de către partenerul de misiune la nivelul grupului sau auditorul grupului, după caz, iar partenerul de misiune la nivelul grupului sau auditorul grupului poate obține informații de la firmă sau de la alți membri ai echipei misiunii. (A se vedea punctul A29)

Data intrării în vigoare

12. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare ale grupului pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2023 sau ulterior acestei date.

Obiective

13. Obiectivele auditorului sunt:
- (a) În ceea ce privește acceptarea și continuarea misiunii de audit a grupului, să stabilească dacă se poate aștepta în mod rezonabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru formarea unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului;
 - (b) Să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și să planifice și să efectueze proceduri suplimentare de audit pentru a răspunde în mod adecvat riscurilor evaluate;
 - (c) Să fie implicat suficient și corespunzător în activitatea auditorilor componentelor pe tot parcursul auditului grupului, inclusiv prin comunicarea clară a domeniului de aplicare și a plasării în timp a activității lor și prin evaluarea rezultatelor acestei activități și
 - (d) Să evalueze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate din procedurile de audit efectuate, inclusiv în ceea ce privește activitatea desfășurată de către auditorii componentelor, ca bază pentru formarea unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului.

Definiții

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

⁹ ISA 200, punctele 15–16

- (a) Risc de agregare – Probabilitatea ca agregarea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu. (A se vedea punctul A19)
 - (b) Componentă – O entitate, unitate de afaceri, funcție sau activitate de afaceri sau o combinație a acestora, stabilită de auditorul grupului în scopul planificării și efectuării procedurilor de audit într-un audit al grupului. (A se vedea punctul A20)
 - (c) Auditorul componenteii – Un auditor care efectuează activități de audit legate de o componentă în scopul auditului grupului. Auditorul componenteii face parte din echipa misiunii¹⁰ pentru un audit al grupului. (A se vedea punctele A21–A23)
 - (d) Conducerea componenteii – Conducerea responsabilă pentru o componentă. (A se vedea punctul A24)
 - (e) Pragul de semnificație al componenteii – O valoare stabilită de auditorul grupului pentru a reduce riscul de agregare la un nivel suficient de scăzut în scopul planificării și efectuării procedurilor de audit în legătură cu o componentă.
 - (f) Grup – O entitate raportoare pentru care sunt întocmite situațiile financiare ale grupului.
 - (g) Auditul grupului – Auditul situațiilor financiare ale grupului
 - (h) Auditorul grupului – Partenerul de audit la nivelul grupului și membrii echipei misiunii, alții decât auditorii componentelor. Auditorul grupului este responsabil pentru:
 - (i) Stabilirea strategiei generale de audit a grupului și a planului de audit al grupului;
 - (ii) Îndrumarea și supravegherea auditorilor componentelor și revizuirea activității acestora;
 - (iii) Evaluarea concluziilor formulate pe baza probelor de audit obținute pentru exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului.
 - (i) Opinie de audit la nivelul grupului – Opinia de audit asupra situațiilor financiare ale grupului.
 - (j) Partener de misiune la nivelul grupului – Partenerul de misiune¹¹ care este responsabil de auditul grupului. (A se vedea punctul A25)
 - (k) Situațiile financiare ale grupului – Situații financiare care cuprind informații financiare ale mai multor entități sau unități de afaceri printr-un proces de consolidare. În sensul prezentului ISA, un proces de consolidare include: (A se vedea punctele A26–A28)
 - (i) Consolidarea, consolidarea proporțională sau metoda contabilității prin echivalență;
 - (ii) Prezentarea în situații financiare combinate a informațiilor financiare ale entităților sau unităților de afaceri care nu au o societate-mamă, dar se află sub control comun sau conducere comună sau
 - (iii) Agregarea informațiilor financiare ale entităților sau unităților de afaceri, cum ar fi sucursalele sau subunitățile.
 - (l) Conducerea grupului – Conducerea responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare ale grupului.
 - (m) Prag de semnificație funcțional al grupului – Prag de semnificație funcțional¹² în raport cu situațiile financiare ale grupului în ansamblu, astfel cum este stabilit de către auditorul grupului.
15. Referirea la „cadrul de raportare financiară aplicabil” înseamnă cadrul de raportare financiară care se aplică situațiilor financiare ale grupului..

Cerințe

Responsabilitățile conducerii pentru gestionarea și obținerea calității într-un audit de grup

16. La aplicarea ISA 220 (Revizuit),¹³ partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să își asume responsabilitatea generală pentru gestionarea și obținerea calității în cadrul misiunii de audit a grupului. Procedând astfel, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie: (A se vedea punctele A29–A30)
- (a) Să își asume responsabilitatea pentru crearea unui mediu pentru misiunea de audit a grupului care să pună accent pe comportamentul așteptat de la membrii echipei misiunii. (A se vedea punctul A31)

¹⁰ ISA 220 (Revizuit), punctul 12(d)

¹¹ ISA 220 (Revizuit), punctul 12(a)

¹² ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctele 9 și 11

¹³ ISA 220 (Revizuit), pct. 13

- (b) Să fie implicat suficient și adecvat pe tot parcursul misiunii de audit a grupului, inclusiv în activitatea auditorilor componentelor, astfel încât partenerul misiunii de audit la nivelul grupului să aibă baza pentru a stabili dacă raționamentele semnificative formulate și concluziile la care s-a ajuns sunt adecvate, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit a grupului.

Acceptarea și continuarea

17. Înainte de a accepta sau de a continua misiunea de audit a grupului, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă se poate aștepta în mod rezonabil să fie obținute probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru formarea unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului. (A se vedea punctele A32–A35)
18. Dacă, după acceptarea sau continuarea misiunii de audit a grupului, partenerul de misiune la nivelul grupului concluzionează că nu pot fi obținute suficiente probe de audit suficiente și adecvate, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să ia în considerare posibilele efecte asupra auditului grupului. (A se vedea punctul A36)

Termenii misiunii

19. La aplicarea ISA 210,¹⁴ auditorul grupului trebuie să obțină acordul conducerii grupului că aceasta recunoaște și înțelege responsabilitatea sa de a furniza echipei misiunii: (A se vedea punctul A37)
- (a) Accesul la toate informațiile de care conducerea grupului are cunoștință și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale grupului, cum ar fi înregistrări, documentație și alte aspecte;
- (b) Informații suplimentare pe care echipa misiunii le poate solicita conducerii grupului sau conducerii componentelor în scopul auditului grupului; și
- (c) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul grupului de la care echipa misiunii consideră necesar să obțină probe de audit.

Restricții privind accesul la informații sau la persoane aflate în afara controlului conducerii grupului

20. Dacă partenerul de misiune la nivelul grupului ajunge la concluzia că conducerea grupului nu poate oferi echipei misiunii acces la informații sau acces nerestricționat la persoane din cadrul grupului din cauza unor restricții care nu țin de controlul conducerii grupului, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să ia în considerare posibilele efecte asupra auditului grupului. (A se vedea punctele A38–A46)

Restricții privind accesul la informații sau persoane impuse de conducerea grupului

21. Dacă partenerul de misiune la nivelul grupului concluzionează că: (A se vedea punctele A43–A46)
- (a) nu va fi posibil ca echipa misiunii la nivelul grupului să obțină probe de audit suficiente și adecvate din cauza restricțiilor impuse de conducerea grupului și
- (b) efectul posibil al acestei limitări va duce la imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie fie:
- (i) în cazul unei misiuni noi, să nu accepte misiunea, sau, în cazul unei misiuni recurente, să se retragă din misiune, acolo unde legile sau reglementările aplicabile permit retragerea, fie
- (ii) când legea sau reglementările interzic unui auditor să refuze o misiune sau când retragerea dintr-o misiune nu este posibilă în alt mod, după efectuarea auditului situațiilor financiare ale grupului, în măsura în care este posibil, să invoce imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare ale grupului.

Strategia de audit generală și planul de audit

22. La aplicarea ISA 300,¹⁵ auditorul grupului trebuie să stabilească și să actualizeze, după cum este necesar, o strategie generală de audit la nivelul grupului și un plan de audit la nivelul grupului. În acest sens, auditorul grupului trebuie să determine: (A se vedea punctele A47–A50)
- (a) Componentele la care se va desfășura activitatea de audit; și (a se vedea punctul A51)
- (b) Resursele necesare pentru efectuarea misiunii de audit a grupului, inclusiv natura, plasarea în timp și aploarea implicării auditorilor componente. (A se vedea punctele A52–A56)

¹⁴ ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, pct. 6(b) și 8(b)

¹⁵ ISA 300, pct. 7–10A

Considerații atunci când sunt implicați auditorii componentei

23. La stabilirea strategiei generale de audit a grupului și a planului de audit al grupului, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă auditorul grupului va putea fi implicat suficient și adecvat în activitatea auditorului componentei. (A se vedea punctul A57)
24. Ca parte a evaluării de la punctul 23, auditorul grupului trebuie să solicite auditorului componentei să confirme că auditorul componentei va coopera cu auditorul grupului, inclusiv dacă auditorul componentei va efectua activitatea solicitată de auditorul grupului. (A se vedea punctul A58)

Cerințe etice relevante, inclusiv cele legate de independență

25. La aplicarea ISA 220 (Revizuit),¹⁶ partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să își asume responsabilitatea pentru: (A se vedea punctele A59–A60, A87)
- (a) Auditorii componentei au fost informați cu privire la cerințele etice relevante aplicabile, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit a grupului și
 - (b) Să confirme dacă auditorul componentei înțelege și va respecta cerințele etice relevante inclusive cele referitoare la independență, care sunt aplicabile misiunii de audit la nivelul grupului.

Resursele misiunii

26. La aplicarea ISA 220 (Revizuit),¹⁷ partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să: (A se vedea punctele A61–A68)
- (a) Să stabilească dacă auditorii componentei au competență adecvată și capacități, inclusiv timp suficient, pentru a efectua procedurile de audit atribuite la nivelul componentei și
 - (b) Dacă informațiile cu privire la rezultatele procesului de monitorizare și remediere sau ale inspecțiilor externe referitoare la auditorul componentei au fost furnizate de firma auditorului grupului sau au fost puse la dispoziția partenerului de misiune la nivelul grupului în alt mod, se stabilește relevanța acestor informații pentru evaluarea auditorului grupului de la punctul 26(a).
27. Auditorul grupului trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la activitatea depusă la nivelul componentei fără implicarea auditorului componentei dacă:
- (a) Auditorul componentei nu respectă cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, care se aplică misiunii de audit la nivelul grupului;¹⁸ sau (A se vedea punctele A69–A70)
 - (b) Partenerul de audit la nivelul grupului are îndoieli serioase cu privire la aspectele menționate la punctele 23-26. (A se vedea punctul A71)

Performanța misiunii

28. La aplicarea ISA 220 (Revizuit),¹⁹ partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să își asume responsabilitatea pentru natura, plasarea în timp și amplexarea îndrumării și supravegherii auditorilor componentei și pentru revizuirea activității acestora, ținând cont de: (A se vedea punctele A72-A77))
- (a) Domeniile cu riscuri evaluate mai mari de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului sau riscuri semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit 2019); și
 - (b) Domeniile din auditul situațiilor financiare ale grupului care implică raționament financiar semnificativ.

Comunicarea cu auditorul componentei

29. Auditorul grupului trebuie să comunice cu auditorii componentei cu privire la responsabilitățile acestora și la așteptările auditorului grupului, inclusiv așteptarea ca, comunicarea dintre auditorul grupului și auditorii componentei să aibă loc la momentele potrivite din parcursul auditului grupului. (A se vedea punctele A78–A87))

¹⁶ ISA 220 (Revizuit), pct. 17

¹⁷ ISA 220 (Revizuit), pct. 25–26

¹⁸ ISA 200, pct. 14

¹⁹ ISA 220 (Revizuit), pct.29

Înțelegerea grupului și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al grupului

30. La aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),²⁰ auditorul grupului trebuie să își asume responsabilitatea de a înțelege următoarele aspecte: (A se vedea punctele A88–A92)
- (a) Grupul și mediul său: (A se vedeapct. A93–A95)
 - (i) Structura organizațională a grupului și modelul său de afaceri, inclusiv:
 - a. Locațiile în care grupul își desfășoară operațiunile sau activitățile;
 - b. Natura operațiunilor sau activităților grupului și măsura în care acestea sunt similare în cadrul grupului și
 - c. Măsura în care modelul de afaceri al grupului integrează utilizarea tehnologiei informației (IT);
 - (ii) Factorii de reglementare care au impact asupra entităților și unităților de afaceri din grup; și
 - (iii) Măsurile utilizate intern și extern pentru a evalua performanța financiară a entităților sau unităților de afaceri;
 - (b) Cadrul de raportare financiară aplicabil și consecvența politicilor și practicilor contabile în cadrul grupului; și
 - (c) Sistemul de control intern al grupului, inclusiv:
 - (i) Natura și gradul de similaritate a controalelor; (A se vedea pct. A96–A99, A102)
 - (ii) Dacă și, în acest caz, cum centralizează grupul activitățile relevante pentru raportarea financiară; (A se vedea punctele A100–A102)
 - (iii) Procesul de consolidare utilizat de grup, inclusiv subconsolidările, dacă există, și ajustările de consolidare și
 - (iv) Modul în care conducerea grupului comunică conducerii entităților sau unităților de afaceri aspectele semnificative care susțin pregătirea situațiilor financiare ale grupului și responsabilitățile aferente de raportare financiară în sistemul informatic și în alte componente ale sistemului de control intern al grupului. (A se vedea pct. A103–A105)

Considerente atunci când sunt implicați auditorii componentei

31. Auditorul grupului trebuie să comunice auditorilor componentei în timp util: (A se vedea punctul. A106)
- (a) Aspecte pe care auditorul grupului le consideră relevante pentru conceperea sau efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor de către auditorul componentei în scopul auditului grupului;
 - (b) La aplicarea ISA 550,²¹ relațiile sau tranzacțiile cu părțile afiliate identificate de conducerea grupului și orice alte părți afiliate de care auditorul grupului are cunoștință, care sunt relevante pentru activitatea auditorului componentei; și (A se vedea punctul A107)
 - (c) La aplicarea ISA 570 (Revizuit),²² evenimente sau condiții identificate de conducerea grupului sau de auditorul grupului care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea grupului de a continua activitatea și care sunt relevante pentru activitatea auditorului componentei.
32. Auditorul grupului va solicita auditorilor componentelor să comunice în timp util:
- (a) Aspecte legate de informațiile financiare ale componentei pe care auditorul componentei le consideră relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, fie din cauza fraudei, fie din cauza erorii;
 - (b) Relații cu părțile afiliate care nu au fost identificate anterior de conducerea grupului sau de auditorul grupului; și (A se vedea punctul A107)
 - (c) Orice evenimente sau condiții identificate de auditorul componentei care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea grupului de a-și continua activitatea.

²⁰ ISA 315 (Revizuit 2019), pct. 19–27

²¹ ISA 550, *Părți afiliate*, pct. 17

²² ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

33. La aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),²³ pe baza înțelegerii obținute la punctul 30, auditorul grupului își asumă responsabilitatea pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, inclusiv în ceea ce privește procesul de consolidare. (A se vedea punctele. A108–A113)

Considerente privind implicarea auditorilor componente

34. La aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),²⁴ auditorul grupului trebuie să evalueze dacă probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscurilor efectuate de auditorul grupului și de auditorii componente oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. (A se vedea pct. A114–A115)

Pragul de semnificație

35. La aplicarea ISA 320²⁵ și ISA 450,²⁶ atunci când categoriile de tranzacții, soldurile contabile sau prezentările de informații prezentate în situațiile financiare ale grupului sunt dezagregate pe componente, în scopul planificării și efectuării procedurilor de audit, auditorul grupului trebuie să stabilească:
- (a) Pragul de semnificație funcțional al componente. Pentru a aborda riscul de agregare, această sumă trebuie să fie mai mică decât pragul de semnificație funcțional al componente. (A se vedea pct. A116–A120)
 - (b) Pragul peste care denaturările identificate în informațiile financiare componente trebuie comunicate auditorului grupului. Acest prag nu trebuie să depășească suma considerată în mod clar ca fiind ne semnificativă pentru situațiile financiare ale grupului. (A se vedea pct. A121)

Considerente atunci când sunt implicați auditorii componente

36. Auditorul grupului trebuie să comunice auditorului componente sumele determinate în conformitate cu punctul 35. (A se vedea pct: A122–A123)

Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă

37. La aplicarea ISA 330,²⁷ auditorul grupului trebuie să își asume responsabilitatea pentru natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit suplimentare care urmează să fie efectuate, inclusiv determinarea componentelor la care se efectuează proceduri de audit suplimentare și natura, plasarea în timp și amploarea activității care urmează să fie efectuată la nivelul acestor componente. (A se vedea pct. A124–A139)

Procesul de consolidare

38. Auditorul grupului își asumă responsabilitatea pentru conceperea și efectuarea unor proceduri de audit suplimentare pentru a răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, care decurg din procesul de consolidare. Aceasta include: (A se vedea pct. A140)
- (a) Evaluarea măsurii în care toate entitățile și unitățile de afaceri au fost incluse în situațiile financiare ale grupului, conform cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, conceperea și efectuarea unor proceduri de audit suplimentare privind subconsolidările;
 - (b) Evaluarea gradului de adecvare, exhaustivitatea și acuratețea ajustărilor și reclasificărilor de consolidare (A se vedea pct. A141)
 - (c) Evaluarea măsurii în care raționamentele conducerii făcute în procesul de consolidare dau naștere unor indicatori ai unui posibil subiectivism al conducerii; și
 - (d) Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă datorată fraudei care decurge din procesul de consolidare.
39. Dacă informațiile financiare ale unei componente nu au fost întocmite în conformitate cu aceleași politici contabile aplicate în cazul situațiilor financiare ale grupului, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă informațiile financiare ale componente au fost ajustate în mod corespunzător în scopul întocmirii și prezentării situațiilor financiare ale grupului.

²³ ISA 315 (Revizuit 2019), pct.s 28–34

²⁴ ISA 315 (Revizuit 2019), pct. 35

²⁵ ISA 320, pct. 11

²⁶ ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, pct. 5

²⁷ ISA 330, pct.s 6–7

40. Dacă situațiile financiare ale grupului cuprind situații financiare ale unei componente în cadrul căreia sfârșitul perioadei de raportare financiară diferă de cea al grupului, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă acelor situații financiare le-au fost făcute ajustările corespunzătoare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Considerente atunci când sunt implicați auditorii componente

41. În cazul în care auditorul grupului implică auditorii componente în conceperea sau efectuarea unor proceduri de audit suplimentare, auditorul grupului trebuie să comunice cu auditorul componente despre aspectele pe care auditorul grupului sau auditorul componente le consideră relevante pentru conceperea răspunsurilor la riscurile evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.
42. Pentru domeniile cu riscuri evaluate mai mari de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului sau riscuri semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit 2019), asupra cărora un auditor al componente stabilește procedurile de audit suplimentare care trebuie efectuate, auditorul grupului trebuie să evalueze caracterul adecvat al conceperei și efectuării acestor proceduri de audit suplimentare. (A se vedea pct. A142)
43. În cazul în care auditorii componentelor efectuează proceduri de audit suplimentare asupra procesului de consolidare, inclusiv asupra subconsolidărilor, auditorul grupului trebuie să determine natura și amploarea îndrumării și supravegherii auditorilor componente și revizuirea activității acestora. (A se vedea pct. A143)
44. Auditorul grupului trebuie să determine dacă informațiile financiare identificate în comunicarea auditorului componente (a se vedea punctul. 45(a)) sunt informațiile financiare care sunt încorporate în situațiile financiare ale grupului..

Evaluarea comunicărilor auditorului componente și a adecvării activității sale

45. Auditorul grupului va solicita auditorului componente să comunice aspectele relevante pentru concluzia auditorului grupului cu privire la auditul grupului. O astfel de comunicare va include: (A se vedea pct. A144)
- (a) Identificarea informațiilor financiare asupra cărora auditorul componente a fost solicitat să efectueze proceduri de audit;
 - (b) Dacă auditorul componente a efectuat activitatea solicitată de către auditorul grupului;
 - (c) Dacă auditorul componente a respectat cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, care se aplică misiunii de audit la nivelul grupului;
 - (d) Informații despre cazurile de neconformitate cu legile și reglementările;
 - (e) Denaturări corectate și necorectate ale informațiilor financiare ale componente, identificate de auditorul componente și care depășesc pragul comunicat de auditorul grupului în conformitate cu punctul. 36; (A se vedea punctul A145)
 - (f) Indicators ai unui posibil subiectivism din partea conducerii;
 - (g) Descrierea oricăror deficiențe ale sistemului de control intern identificate în legătură cu procedurile de audit efectuate;
 - (h) Frauda sau suspiciunile de fraudă la nivelul conducerii componente, angajaților cu roluri semnificative în sistemul de control intern la nivelul componente sau al altor persoane în cazul în care fraudă a generat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale componente;
 - (i) Alte aspecte semnificative pe care auditorul componente le-a comunicat sau se așteaptă să le comunice conducerii componente sau persoanelor responsabile cu guvernanta componente;
 - (j) Orice alte aspecte care pot fi relevante pentru auditul grupului sau pe care auditorul componente le consideră oportune pentru a fi aduse în atenția auditorului grupului, inclusiv excepțiile menționate în declarațiile scrise pe care auditorul componente le-a solicitat conducerii componente și
 - (k) Constatările sau concluziile generale ale auditorului componente. (A se vedea pct. A146)
46. Auditorul grupului trebuie:
- (a) Să discute aspectele semnificative care decurg din comunicările cu auditorul componente, inclusiv cele în conformitate cu punctul 45, cu conducerea componente sau conducerea grupului, după caz; și
 - (b) Să evalueze dacă comunicările cu auditorul componente sunt adecvate scopurilor auditorului grupului. Dacă astfel de comunicări nu sunt adecvate scopurilor auditorului grupului, auditorul grupului trebuie să ia în considerare implicațiile pentru auditul grupului. (A se vedea punctul A147)

47. Auditorul grupului trebuie să stabilească dacă și în ce măsură este necesar să fie revizuită documentația suplimentară a auditului auditorului componentelor. În luarea acestei decizii, auditorul grupului trebuie să ia în considerare: (A se vedea punctele A148–A149)
- (a) Natura, plasarea în timp și amplexarea activității efectuate de auditorul componentei;
 - (b) Competența și capacitățile auditorului componentei, astfel cum sunt determinate în conformitate cu punctul 26(a); și
 - (c) Îndrumarea și supravegherea auditorului componentei și revizuirea activității acestuia.
48. Dacă auditorul grupului concluzionează că activitatea auditorului componentei nu este adecvată scopurilor auditorului grupului, auditorul grupului trebuie să stabilească ce proceduri suplimentare de audit trebuie efectuate și dacă acestea trebuie efectuate de către un auditor al componentei sau de către auditorul grupului.

Evenimente ulterioare

49. La aplicarea ISA 560,²⁸ auditorul grupului trebuie să își asume responsabilitatea pentru efectuarea procedurilor, inclusiv, după caz, solicitarea auditorilor componentelor de a efectua proceduri, menite să identifice evenimentele care pot necesita ajustarea sau prezentarea acestora în situațiile financiare ale grupului. (A se vedea punctul A150)

Considerente atunci când sunt implicați auditorii componentelor

50. Auditorul grupului trebuie să solicite auditorilor componentelor să notifice auditorul grupului în cazul în care iau la cunoștință de evenimente ulterioare care pot necesita ajustarea sau prezentarea de informații în situațiile financiare ale grupului. (A se vedea pct. A150)

Evaluarea suficienței și a caracterului adecvat al probelor de audit obținute

51. La aplicarea ISA 330,²⁹ auditorul grupului trebuie să evalueze dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate din procedurile de audit efectuate, inclusiv din activitatea desfășurată de auditorii componentei, pe care să se bazeze opinia de audit a grupului. (A se vedea punctele A151–A155)
52. Partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să evalueze efectul asupra opiniei de audit a grupului al oricăror denaturări necorectate (fie că au fost identificate de auditorul grupului, fie că au fost comunicate de auditorii componentei) și al oricăror cazuri în care nu s-au putut obține suficiente probe de audit adecvate. (A se vedea pct. A156)

Raportul auditorului

53. Raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului nu trebuie să facă referire la un auditor al componentei, cu excepția cazului în care legea sau reglementările impun includerea unei astfel de referințe. Dacă o astfel de referință este impusă de lege sau reglementări, raportul auditorului trebuie să indice faptul că referința nu diminuează responsabilitatea partenerului de misiune la nivelul grupului sau a firmei partenerului de misiune la nivelul grupului pentru opinia de audit la nivelul grupului. (A se vedea punctele A157–A158)

Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului

Comunicarea cu conducerea grupului

54. Auditorul grupului trebuie să comunice conducerii grupului o prezentare generală a domeniului de aplicare și a planificării în timp a auditului, inclusiv o prezentare generală a activității care urmează să fie efectuată la componentele grupului. (A se vedea punctul A159)
55. În cazul în care o fraudă a fost identificată de către auditorul grupului sau a fost adusă în atenția acestuia de către auditorul unei componente (a se vedea punctul 45 (h)), sau informații care indică faptul că ar putea exista o fraudă, auditorul grupului trebuie să comunice acest lucru în timp util către nivelul adecvat al conducerii grupului pentru a-i informa pe cei care au responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudelor cu privire la aspectele relevante pentru responsabilitățile pe care le au. (A se vedea pct. A160)
56. Auditorului unei componente i se poate impune prin statut, reglementare sau din alt motiv să exprime o opinie de audit asupra situațiilor financiare ale unei entități sau unități de afaceri care face parte din grup. În acest caz, auditorul grupului trebuie să solicite conducerii grupului să informeze conducerea entității sau unității de afaceri asupra oricăror aspecte despre care auditorul grupului ia cunoștință și care ar putea fi semnificative pentru situațiile financiare ale entității sau unității de afaceri, dar care s-ar putea să nu fie cunoscute de conducerea componentei. În cazul în care conducerea grupului refuză să comunice acest aspect conducerii entității sau unității de afaceri, auditorul grupului trebuie să discute aspectul cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului. Dacă aspectul rămâne nerezolvat, auditorul grupului, ținând cont de

²⁸ ISA 560, *Evenimente ulterioare*, pct. 6–7

²⁹ ISA 330, pct. 26

considerentele legale și de confidențialitate profesională, trebuie să analizeze posibilitatea sfătuirii auditorului componentei de a nu emite raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale entității sau unității de afaceri până la rezolvarea aspectului. (A se vedea punctul A65)

Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța grupului

57. Auditorul grupului trebuie să comunice următoarele aspecte persoanelor responsabile cu governanța grupului, în plus față de cele prevăzute de ISA 260 (Revizuit)³⁰ și alte ISA-uri: (A se vedea punctul. A163)
- (a) O prezentare generală a tipului de activitate care va fi efectuată la componentele grupului și pentru informațiile financiare ale componentelor și natura implicării planificate a auditorului grupului în activitatea care urmează să fie efectuată de auditorii componentelor. (A se vedea punctul. A164)
 - (b) Situațiile în care evaluarea activității auditorului componentei realizată de auditorul grupului a generat preocupări cu privire la calitatea activității auditorului componentei și modalitatea prin care auditorul grupului intenționează să o adreseze.
 - (c) Orice limitări impuse auditului grupului, de exemplu, aspecte semnificative în legătura cu accesul restricționat la persoane sau informații;
 - (d) Frauda sau suspiciunile de fraudă la nivelul conducerii grupului, conducerii componentei, angajaților cu roluri semnificative în sistemul de control intern sau al altor persoane în cazul în care fraudă a generat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.

Comunicarea deficiențelor identificate în controlul intern

58. La aplicarea ISA 265,³¹ auditorul grupului trebuie să stabilească dacă orice deficiențe identificate în sistemul de control intern al grupului trebuie comunicate persoanelor responsabile cu governanța grupului sau conducerii grupului. La luarea acestei decizii, auditorul grupului trebuie să ia în considerare deficiențele controlului intern care au fost identificate de auditorii componentelor și comunicate auditorului grupului în conformitate cu pct. 45(g). (A se vedea punctul A165)

Documentarea

59. În concordanță cu ISA 230,³² documentația de audit pentru o misiune de audit la nivelul grupului trebuie să fie suficientă pentru a permite unui auditor experimentat, care nu are nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate, probele obținute și concluziile la care s-a ajuns cu privire la aspectele semnificative apărute în timpul auditului grupului. La aplicarea ISA 230,³³ auditorul grupului trebuie să includă în documentația de audit: (A se vedea punctele A166–A169, A179–A182)
- (a) Aspecte semnificative legate de restricțiile privind accesul la persoane sau informații din cadrul grupului care au fost luate în considerare înainte de a decide acceptarea sau continuarea misiunii sau care au apărut ulterior acceptării sau continuării, precum și modul în care au fost abordate aceste aspecte.
 - (b) Baza pentru determinarea componentelor de către auditorul grupului în scopul planificării și efectuării auditului grupului. (A se vedea punctul A170)
 - (c) Baza pentru determinarea pragului de semnificație funcțional al componentei și a pragului pentru comunicarea auditorului grupului a denaturărilor din informațiile financiare ale componentei.
 - (d) Baza pentru care auditorul grupului a stabilit că auditorii componentei au competența și capacitățile adecvate, inclusiv timp suficient, pentru a efectua procedurile de audit atribuite la nivelul componentelor. (A se vedea punctul. A171)
 - (e) Elemente cheie ale înțelegerii sistemului de control intern al grupului în conformitate cu punctul 30(c);
 - (f) Natura, plasarea în timp și amploarea îndrumării și supravegherii de către auditorul grupului asupra auditorilor componentei și revizuirea activității acestora, inclusiv, după caz, revizuirea de către auditorul grupului a documentației suplimentare de audit a auditorului componentei în conformitate cu pct. 47. (A se vedea pct. A172–A178)
 - (g) Aspecte legate de comunicarea cu auditorii componentei, inclusiv:

³⁰ ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța*

³¹ ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu governanța și către conducere*

³² ISA 230, pct. 8

³³ ISA 230, pct.s 1–3, 9–11, A6–A7 și anexa

- (i) Aspecte, dacă există, legate de fraudă, părți afiliate sau continuitatea activității, comunicate în conformitate cu pct. 32.
 - (ii) Aspecte relevante pentru concluzia auditorului grupului cu privire la auditul grupului, în conformitate cu pct. 45, inclusiv modul în care auditorul grupului a abordat aspectele semnificative discutate cu auditorii componente, conducerea componente sau conducerea grupului.
- (h) Evaluarea de către auditorul grupului a constatărilor sau concluziilor auditorilor componente cu privire la aspecte care ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale grupului și răspunsul la acestea.

*
* *

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea pct. 1–2)

- A1. Prezentul ISA tratează, de asemenea, considerentele speciale pentru partenerul de misiune la nivelul grupului sau auditorul grupului, după caz, în aplicarea cerințelor și îndrumărilor din ISA 220 (Revizuit), inclusiv pentru îndrumarea și supravegherea auditorilor componente și revizuirea activității acestora.
- A2. ISQM 1³⁴ se aplică misiunilor pentru care este necesară efectuarea unei revizui de calitate a misiunii. ISQM 2³⁵ abordează numirea și eligibilitatea persoanei responsabile cu revizuirea calitatății misiunii și responsabilitățile persoanei responsabile cu revizuirea calitatății misiunii referitoare la efectuarea și documentarea unei inspecții de calitate a misiunii, inclusiv pentru un audit al grupului.
- A3. O entitate sau o unitate de afaceri a unui grup poate, de asemenea, să întocmească propriile situații financiare de grup care încorporează informațiile financiare ale acelor entități sau unități de afaceri pe care le cuprinde (adică un subgrup). Prezentul ISA se aplică unui audit al situațiilor financiare ale grupului ale unor astfel de subgrupuri efectuat din motive legale, de reglementare sau de altă natură.
- A4. O singură entitate juridică poate fi organizată în mai multe unități de afaceri, de exemplu, o companie cu operațiuni în mai multe locații, cum ar fi o bancă cu mai multe sucursale. Atunci când aceste unități de afaceri au caracteristici precum locații separate, conducere separată sau sisteme informatice separate (inclusiv un registru general separat) și informațiile financiare sunt agregate în pregătirea situațiilor financiare ale unei singure entități juridice, aceste situații financiare îndeplinesc definiția situațiilor financiare de grup, deoarece includ informațiile financiare ale mai multor entități sau unități de afaceri printr-un proces de consolidare.
- A5. În unele cazuri, o singură entitate juridică își poate configura sistemul informatic pentru a surprinde informații financiare pentru mai multe produse sau activități în scopul raportării legale sau de reglementare sau în alte scopuri de afaceri. În aceste circumstanțe, situațiile financiare ale entității nu sunt situații financiare de grup, deoarece nu există o agregare a informațiilor financiare ale mai multor entități sau unități de afaceri printr-un proces de consolidare. În plus, surprinderea informațiilor separate (de exemplu, într-un registru secundar) în scopul raportării legale sau de reglementare sau în alte scopuri de afaceri nu creează entități sau unități de afaceri separate (de exemplu, subunități) în sensul prezentului ISA..

Grupuri și componente (A se vedea punctele. 4–5)

- A6. Sistemul informațional al grupului, inclusiv procesul său de raportare financiară, poate fi sau nu aliniat cu structura organizațională a grupului. De exemplu, un grup poate fi organizat conform structurii sale juridice, dar sistemul său informațional poate fi organizat după funcție, proces, produs sau serviciu (sau după grupuri de produse sau servicii) sau locații geografice în scopuri de afaceri sau raportare.
- A7. Pe baza înțelegerii structurii organizatorice și a sistemului informațional al grupului, auditorul grupului poate stabili că informațiile financiare ale anumitor entități sau unități de afaceri pot fi luate în considerare împreună în scopul planificării și efectuării procedurilor de audit. De exemplu, un grup poate avea trei entități juridice cu caracteristici de afaceri similare, care operează în aceeași locație geografică, sub aceeași conducere și utilizează un sistem comun de control intern, inclusiv sistemul informațional. În aceste circumstanțe, auditorul grupului poate decide să trateze aceste trei entități juridice ca o singură componentă.
- A8. Un grup poate centraliza, de asemenea, activități sau procese care sunt aplicabile mai multor entități sau unități de afaceri din cadrul grupului, de exemplu prin utilizarea unui centru de servicii suport. Atunci când astfel de activități centralizate

³⁴ Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizui ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe*

³⁵ ISQM 2, *Revizuirea calității misiunilor*

sunt relevante pentru procesul de raportare financiară al grupului, auditorul grupului poate stabili că centrul de servicii suport este o componentă.

- A9. O altă considerație care poate fi relevantă pentru determinarea componentelor de către auditorul grupului este modul în care conducerea a determinat segmentele operaționale în conformitate cu cerințele de prezentare a informațiilor ale cadrului de raportare financiară aplicabil.³⁶

Implicarea auditorilor componentei (A se vedea punctele 7–8)

- A10. Auditorii componentei pot efectua un audit al situațiilor financiare ale unei componente, fie din motive legale, de reglementare sau de altă natură, în special atunci când o componentă este o entitate juridică. Atunci când un auditor al componentei efectuează sau a finalizat, de asemenea, un audit al situațiilor financiare ale componentei, auditorul grupului poate utiliza activitățile de audit efectuate asupra situațiilor financiare ale componentei, cu condiția ca auditorul grupului să fie convins că aceste lucrări sunt adecvate scopurilor auditului grupului. În plus, auditorii componentei pot adapta lucrările efectuate pentru auditul situațiilor financiare ale componentei pentru a îndeplini și nevoile auditorului grupului. În orice caz, se aplică cerințele prezentului ISA, inclusiv cele referitoare la îndrumarea și supravegherea auditorilor componentei și la revizuirea activității acestora.
- A11. În conformitate cu ISA 220 (Revizuit),³⁷ partenerul de misiune trebuie să stabilească dacă abordarea privind îndrumarea, supervizarea și revizuirea răspunde naturii și circumstanțelor misiunii de audit. Punctul A76 oferă exemple de diferite moduri în care partenerul de misiune la nivelul grupului își poate asuma responsabilitatea de a îndruma și supraveghea auditorii componentei și de a revizui activitatea acestora și poate fi util în circumstanțele în care auditorul grupului intenționează să utilizeze activitatea de audit dintr-un audit al situațiilor financiare ale componentei care a fost deja finalizat.
- A12. Astfel cum este explicat în ISA 200,³⁸ riscul de nedetectare se referă la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului, stabilite de acesta pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. Riscul de nedetectare este o funcție nu numai a eficacității unei proceduri de audit, ci și a aplicării respectivei proceduri de către auditor. Prin urmare, riscul de nedetectare este influențat de aspecte precum planificarea adecvată, alocarea corespunzătoare a resurselor misiunii, exercitarea scepticismului profesional și supravegherea și revizuirea activității de audit efectuate.
- A13. Riscul de nedetectare este un concept mai larg decât riscul de agregare, așa cum este descris la punctele 14(a) și A19. Într-un audit al grupului, poate exista o probabilitate mai mare ca agregatul denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului în ansamblu, deoarece procedurile de audit pot fi efectuate separat asupra informațiilor financiare ale componentelor din întregul grup. În consecință, prag de semnificație funcțional al componentei este stabilit de auditorul grupului pentru a reduce riscul de agregare la un nivel suficient de scăzut.

Scepticismul profesional (A se vedea punctul. 9)

- A14. ISA 220 (Revizuit)³⁹ oferă exemple de impedimente în calea exercitării scepticismului profesional la nivelul misiunii, inclusiv subiectivismul inconștient al auditorului care poate împiedica exercitarea scepticismului profesional la proiectarea și efectuarea procedurilor de audit și la evaluarea probelor de audit. ISA 220 (Revizuit) oferă, de asemenea, posibile acțiuni pe care echipa misiunii le poate întreprinde pentru a atenua impedimentele în calea exercitării scepticismului profesional la nivelul misiunii.
- A15. Cerințele și materialele relevante privind aplicarea din ISA 315 (Revizuit 2019),⁴⁰ ISA 540 (Revizuit)⁴¹ și alte ISA-uri abordează exercitarea scepticismului profesional și includ exemple despre modul în care documentația poate ajuta la furnizarea de probe privind exercitarea scepticismului profesional de către auditor.
- A16. Toți membrii echipei misiunii sunt obligați să exercite scepticism profesional pe tot parcursul auditului grupului. Auditorul grupului poate identifica dacă echipa misiunii a exercitat în mod corespunzător scepticismul profesional în urma îndrumării și supravegherii membrilor echipei misiunii, inclusiv a auditorilor componentei, de către auditorul grupului, precum și din revizuirea activității acestora.

³⁶ A se vedea, de exemplu, Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 8, *Segmente operaționale*

³⁷ ISA 220 (Revizuit), pct. 30(b)

³⁸ ISA 200, pct. A45

³⁹ ISA 220 (Revizuit), pct.s A34–A36

⁴⁰ ISA 315 (Revizuit 2019), pct. A238

⁴¹ ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*, pct. A11

- A17. Exercițarea scepticismului profesional într-un audit al grupului poate fi afectată de aspecte precum următoarele:
- Auditorii componente din locații diferite pot fi supuși unor influențe culturale variate, care pot afecta natura subiectivismului la care sunt supuși.
 - Structura complexă a unor grupuri poate introduce factori care dau naștere unei susceptibilități crescute la riscuri de denaturare semnificative. În plus, o structură organizațională excesiv de complexă poate reprezenta un factor de risc de fraudă în conformitate cu ISA 240⁴² și, prin urmare, poate necesita timp sau expertiză suplimentară pentru a înțelege scopul comercial și activitățile anumitor entități sau unități de afaceri.
 - Natura și amploarea tranzacțiilor intragrup (de exemplu, tranzacții care implică mai multe entități și unități de afaceri din cadrul grupului sau mai multe părți afiliate), fluxurile de numerar sau acordurile privind prețurile de transfer pot genera complexități suplimentare. În unele cazuri, astfel de aspecte pot genera, de asemenea, factori de risc de fraudă.
 - Atunci când auditul grupului este supus unor termene limită stricte de raportare impuse de conducerea grupului, acest aspect poate pune presiune pe membrii echipei misiunii în finalizarea sarcinilor atribuite. În aceste circumstanțe, echipa misiunii poate avea nevoie să își aloce timp suplimentar pentru a chestiona în mod corespunzător afirmațiile conducerii, a formula raționamente adecvate sau a revizui în mod corespunzător activitatea de audit efectuată.
- A18. Exercițarea scepticismului profesional de către auditorul grupului include menținerea vigilenței față de informațiile inconsistente furnizate de auditorii componentelor, conducerea componentelor și conducerea grupului cu privire la aspecte care pot fi semnificative pentru situațiile financiare ale grupului.

Definiții

Riscul de agregare (A se vedea punctul 14(a))

- A19. Riscul de agregare există în toate auditurile situațiilor financiare, dar este deosebit de important să fie înțeles și abordat într-un audit al grupului, deoarece există o probabilitate mai mare ca procedurile de audit să fie efectuate asupra unor categorii de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații care sunt dezagregate pe componente. În general, riscul de agregare crește pe măsură ce crește numărul de componente la care procedurile de audit sunt efectuate separat, fie de către auditorii componentelor, fie de către alți membri ai echipei misiunii.

Componente (A se vedea punctul 14(b))

- A20. Auditorul grupului utilizează raționamentul profesional în determinarea componentelor la care se va efectua activitatea de audit. Punctul A7 explică faptul că informațiile financiare ale anumitor entități sau unități de afaceri pot fi luate în considerare împreună în scopul planificării și efectuării procedurilor de audit. Cu toate acestea, responsabilitatea auditorului grupului pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului cuprinde toate entitățile și unitățile de afaceri ale căror informații financiare sunt incluse în situațiile financiare ale grupului.

Auditorul componente (A se vedea punctul 14(c))

- A21. Referințele din prezentul ISA la echipa misiunii includ auditorul grupului și auditorii componentelor. Auditorii componentelor pot proveni dintr-o firmă din rețea, o firmă care nu este o firmă din rețea sau din firma auditorului grupului (de exemplu, un alt birou din cadrul firmei auditorului grupului).
- A22. În anumite circumstanțe, auditorul grupului poate efectua teste centralizate asupra categoriilor de tranzacții, soldurilor contabile sau prezentărilor de informații sau poate efectua proceduri de audit aferente unei componente. În aceste circumstanțe, auditorul grupului nu este considerat auditor al componente.
- A23. Punctul 24 impune auditorului grupului să solicite auditorului componente să confirme că auditorul componente va coopera cu auditorul grupului, inclusiv dacă auditorul componente va efectua activitatea solicitată de auditorul grupului. Punctul A58 oferă îndrumări pentru circumstanțele în care auditorul componente nu este în măsură să ofere o astfel de confirmare.

Conducerea componente (A se vedea punctul 14(d))

- A24. Conducerea componente se referă la conducerea responsabilă pentru informațiile financiare sau alte activități (de exemplu, procesarea tranzacțiilor la un centru de servicii suport) la o entitate sau unitate de afaceri care face parte din grup. Atunci când auditorul grupului ia în considerare informațiile financiare ale anumitor entități sau unități de afaceri împreună

⁴² ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, Anexa 1

cu o componentă sau stabilește că un centru de servicii suport este o componentă (a se vedea punctele A7-A8), conducerea componentei se referă la conducerea responsabilă pentru informațiile financiare sau procesarea tranzacțiilor care fac obiectul procedurilor de audit efectuate în legătură cu componenta respectivă. În anumite circumstanțe, este posibil să nu existe o conducere separată a componentei, iar conducerea grupului poate fi direct responsabilă pentru informațiile financiare sau alte activități ale componentei.

Partenerul de misiune la nivelul grupului (A se vedea punctul 14(j))

- A25. Atunci când auditorii asociați efectuează un audit al grupului, partenerii de misiune asociați și echipele lor de misiune constituie colectiv „partenerul de misiune la nivelul grupului” și „echipa misiunii” în sensul ISA-urilor. Cu toate acestea, prezentul ISA nu tratează relația dintre auditorii asociați sau activitatea pe care un auditor asociat o desfășoară în legătură cu activitatea celui alt auditor asociat în scopul auditului grupului.

Situațiile financiare ale grupului (A se vedea punctul 2, 14(k))

- A26. Cerințele pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare ale grupului pot fi specificate în cadrul de raportare financiară aplicabil, ceea ce poate afecta, prin urmare, determinarea informațiilor financiare ale entităților sau unităților de afaceri care trebuie incluse în situațiile financiare ale grupului. De exemplu, unele cadre de raportare financiară impun întocmirea situațiilor financiare consolidate atunci când o entitate (o entitate-mamă) controlează una sau mai multe alte entități (de exemplu, filiale) prin participație majoritară sau prin alte mijloace. În unele cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil include cerințe separate pentru prezentarea situațiilor financiare combinate sau poate permite în alt mod prezentarea situațiilor financiare combinate. Exemple de circumstanțe în care prezentarea situațiilor financiare combinate poate fi permisă includ entități care nu au o societate-mamă, dar se află sub control comun sau entități aflate sub conducere comună..
- A27. Termenul „proces de consolidare”, așa cum este utilizat în prezentul ISA, nu are înțelesul „consolidare” sau „situații financiare consolidate”, așa cum sunt definite sau descrise în cadrele de raportare financiară. Mai degrabă, termenul „proces de consolidare” se referă, într-un sens mai larg, la procesul utilizat pentru pregătirea situațiilor financiare ale grupului.
- A28. Aspectele detaliate ale procesului de consolidare variază de la un grup la altul, în funcție de structura și sistemul informațional al grupului, inclusiv de procesul de raportare financiară. Cu toate acestea, un proces de consolidare implică considerații precum eliminarea tranzacțiilor și soldurilor intra-grup și, atunci când este cazul, implicațiile diferitelor perioade de raportare pentru entitățile sau unitățile de afaceri incluse în situațiile financiare ale grupului.

Responsabilitățile conducerii pentru gestionarea și asigurarea calității într-un audit al grupului (A se vedea punctele 11, 16)

- A29. Nu este întotdeauna posibil sau practic pentru partenerul de misiune la nivelul grupului să gestioneze singur toate cerințele din ISA 220 (Revizuit), în special atunci când echipa misiunii include un număr mare de auditori ai componentelor localizați în mai multe locații. În gestionarea calității la nivelul misiunii, ISA 220 (Revizuit)⁴³ permite partenerului de misiune să atribuie proiectarea sau executarea procedurilor, sarcinilor sau acțiunilor altor membri ai echipei misiunii pentru a asista partenerul de misiune. În consecință, partenerul de misiune la nivelul grupului poate atribui proceduri, sarcini sau acțiuni altor membri ai echipei misiunii, iar acești membri pot atribui proceduri, sarcini sau acțiuni suplimentare. În astfel de circumstanțe, ISA 220 (Revizuit) prevede ca partenerul de misiune să continue să își asume responsabilitatea generală pentru gestionarea și asigurarea calității în cadrul misiunii de audit.
- A30. Politicile sau procedurile stabilite de firmă sau care reprezintă cerințe comune ale rețelei sau servicii ale rețelei,⁴⁴ pot sprijini partenerul de misiune la nivelul grupului prin facilitarea comunicării dintre auditorul grupului și auditorii componentelor și prin sprijinirea îndrumării și supravegherii de către auditorul grupului a acelor auditori ai componentelor și a revizuirii activității acestora.
- A31. ISA 220 (Revizuit)⁴⁵ explică faptul că o cultură care demonstrează un angajament față de calitate este modelată și consolidată de membrii echipei misiunii, deoarece aceștia demonstrează comportamentele așteptate în timpul efectuării misiunii. În abordarea cerinței de la punctul 16(a), partenerul de audit la nivelul grupului poate comunica direct cu ceilalți membri ai echipei de audit (inclusiv auditorii componentelor) și poate consolida această comunicare prin conduită și acțiuni personale (de exemplu, conducerea prin puterea exemplului).

⁴³ ISA 220 (Revizuit), punctul 15

⁴⁴ ISQM 1, punctele 48–52

⁴⁵ ISA 220 (Revizuit), punctul A28

Acceptarea și continuarea

Evaluarea posibilității rezonabile de obținere a unor probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctele 17–18)

A32. La evaluarea posibilității rezonabile de obținere a unor probe de audit suficiente și adecvate, partenerul de misiune la nivelul grupului poate obține o înțelegere a unor aspecte precum:

- Structura grupului, inclusiv atât structura juridică, cât și cea organizatorică.
- Activități semnificative pentru grup, inclusiv industria și mediul de reglementare, economic și politic în care se desfășoară aceste activități.
- Utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii.
- Utilizarea centrelor de servicii suport.
- Procesul de consolidare.
- Dacă auditorul grupului:
 - Va avea acces nerestricționat la persoanele responsabile cu governanța grupului, la conducerea grupului, la persoanele responsabile cu governanța componentei, la conducerea componentei și la informațiile despre componente, inclusiv la acele componente care sunt contabilizate prin metoda capitalului propriu; și
 - Va putea efectua lucrările necesare asupra informațiilor financiare ale componentelor, atunci când este cazul.
- Dacă sunt alocate sau vor fi disponibile resurse suficiente și adecvate.

A33. În cazul unei misiuni inițiale de audit a grupului, înțelegerea de către auditorul grupului a aspectelor menționate la punctul A32 poate fi obținută din următoarele surse:

- Informații furnizate de conducerea grupului;
- Comunicarea cu conducerea grupului;
- Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța grupului; și
- Atunci când este cazul, comunicarea cu conducerea componentelor sau cu auditorul precedent.

A34. Pentru o misiune recurentă, capacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate poate fi afectată de modificări semnificative, de exemplu, în:

- Structura grupului (de exemplu, achiziții, cedări, asocieri în participațiune, reorganizări sau modificări ale modului în care este organizat sistemul de raportare financiară al grupului).
- Activitățile componentelor care sunt semnificative pentru grup.
- Componența persoanelor responsabile cu governanța grupului, conducerea grupului sau a persoanelor în funcții cheie ale componentelor pentru care se așteaptă să fie efectuate proceduri de audit.
- Înțelegerea de către auditorul grupului a integrității și competenței conducerii grupului sau a componentei.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil.

A35. Din cauza diferențelor culturale și lingvistice și a unor legi sau reglementări diferite, pot exista complexități suplimentare în obținerea unor probe de audit suficiente și adecvate într-un audit al grupului atunci când componentele sunt situate în alte jurisdicții decât jurisdicția auditorului grupului. De exemplu, legea sau reglementările pot restricționa auditorul componentei de la furnizarea de documentație în afara jurisdicției sale, sau războiul, tulburările civile sau izbucnirile de boli pot restricționa accesul auditorului grupului la documentația relevantă de audit a auditorului componentei. Punctul A180 include modalități posibile de abordare a acestor situații.

A36. Ulterior acceptării misiunii de audit a grupului de către partenerul de misiune la nivelul grupului, pot fi impuse restricții care pot afecta capacitatea echipei misiunii de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Astfel de restricții pot include restricții care afectează:

- Accesul auditorului grupului la informațiile componentelor, al conducerii sau al persoanelor responsabile cu governanța componentelor sau al auditorilor componentelor (inclusiv documentația de audit relevantă solicitată de auditorul grupului) (a se vedea punctele 20 și 21); sau
- Activitățile care urmează a fi efectuate asupra informațiilor financiare ale componentelor.

Punctele A45–A46 explică posibilul efect al unor astfel de restricții asupra raportului auditorului privind situațiile financiare ale grupului.

Convenirea termenilor misiunilor de audit (A se vedea punctul 19)

A37. ISA 210⁴⁶ impune auditorului să convină asupra termenilor misiunii de audit cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz. Termenii misiunii identifică cadrul de raportare financiară aplicabil. Aspecte suplimentare care pot fi incluse în termenii unei misiuni de audit la nivelul grupului includ:

- Comunicarea dintre echipa misiunii la nivelul grupului și auditorii componentelor nu ar trebui să fie restricționată, în măsura în care acest lucru este posibil conform legislației sau reglementărilor,
- Comunicările importante dintre auditorii componentelor, persoanele responsabile cu guvernanta componentelor și conducerea componentelor, inclusiv comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern, ar trebui transmise și către echipa misiunii la nivelul grupului,
- Comunicările importante dintre autoritățile de reglementare și componente în legătură cu aspecte privind raportarea financiară ar trebui transmise și către echipa misiunii la nivelul grupului și
- Auditorul grupului ar trebui să aibă permisiunea de a desfășura activități sau de a solicita unui auditor al componentei să efectueze activități la nivelul componentei.

Restricții privind accesul la informații sau persoane (A se vedea punctele 20–21)

A38. Restricțiile privind accesul la informații sau la persoane nu elimină cerința ca auditorul grupului să obțină probe de audit suficiente și adecvate.

A39. Accesul la informații sau la persoane poate fi restricționat din mai multe motive, cum ar fi restricțiile impuse de conducerea componentelor, legi sau reglementări sau alte situații, de exemplu, război, tulburări civile sau izbucniri de boli. Punctul A180 descrie modul în care auditorul grupului poate depăși restricțiile privind accesul la documentația de audit a auditorului componentei.

A40. În anumite circumstanțe, auditorul grupului poate fi capabil să depășească restricțiile privind accesul la informații sau la persoane, de exemplu:

- Dacă accesul la conducerea componentei sau la persoanele responsabile cu guvernanta componentei este restricționat, auditorul grupului poate solicita conducerii grupului sau persoanelor responsabile cu guvernanta grupului să asiste la eliminarea restricției sau poate solicita informații direct de la conducerea grupului sau de la persoanele responsabile cu guvernanta grupului.
- Dacă grupul deține o participație minoritară într-o entitate contabilizată prin metoda capitalului propriu, auditorul grupului poate determina dacă există prevederi (de exemplu, în termenii acordurilor de asociere în participațiune sau în termenii altor acorduri de investiții) privind accesul grupului la informațiile financiare ale entității și poate solicita conducerii grupului să exercite aceste drepturi.
- Dacă grupul deține o participație minoritară într-o entitate contabilizată prin metoda capitalului propriu și grupul are reprezentanți care fac parte din consiliul de administrație sau sunt membri ai persoanelor responsabile cu guvernanta entității necontrolate, auditorul grupului poate solicita lămuriri furnizarea de informații financiare și de altă natură disponibile în aceste poziții.

A41. Dacă grupul deține o participație minoritară într-o entitate contabilizată prin metoda capitalului propriu, iar accesul auditorului grupului la informații sau la personalul din cadrul entității este restricționat, auditorul grupului poate obține informații care să fie utilizate ca probe de audit cu privire la informațiile financiare ale entității, de exemplu:

- Informații financiare disponibile de la conducerea grupului, deoarece conducerea grupului trebuie să obțină și informațiile financiare ale entității necontrolate pentru a pregăti situațiile financiare ale grupului.
- Informații disponibile public, cum ar fi situațiile financiare auditate, prezentările de informații publice sau prețurile cotate ale instrumentelor de capitaluri proprii din entitatea necontrolată.

Dacă auditorul poate obține probe de audit suficiente și adecvate este un aspect ce ține de raționamentul profesional, în special având în vedere riscurile evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului și luând în considerare alte surse de informații care pot corobora sau contribui în alt mod la probele de audit obținute.⁴⁷

⁴⁶ ISA 210, punctul 9 și 10(d)

⁴⁷ ISA 330, punctul 7(b)

- A42. Dacă grupul deține o participație minoritară într-o entitate contabilizată prin metoda capitalului propriu și accesul la informații sau la personalul din cadrul entității este restricționat, auditorul grupului poate analiza dacă astfel de restricții sunt incompatibile cu afirmațiile conducerii grupului privind caracterul adecvat al utilizării metodei capitalului propriu în contabilitate.
- A43. Atunci când auditorul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate din cauza restricțiilor privind accesul la informații sau la persoane, auditorul grupului poate:
- Comunica restricțiile, firmei auditorului grupului pentru a ajuta auditorul grupului să determine o cale de acțiune adecvată. De exemplu, firma auditorului grupului poate comunica cu conducerea grupului despre restricții și poate încuraja conducerea grupului să comunice cu autoritățile de reglementare. Acest aspect poate fi util atunci când restricțiile afectează mai multe audituri din jurisdicție sau de către aceeași firmă, de exemplu, din cauza războiului, a tulburărilor civile sau a izbucnirii unor boli într-o economie majoră.
 - Fie obligat prin lege sau reglementări să comunice cu autoritățile de reglementare, autoritățile de supraveghere sau alte persoane cu privire la restricții.
- A44. Restricțiile privind accesul pot avea și alte implicații pentru auditul grupului. De exemplu, dacă restricțiile sunt impuse de conducerea grupului, auditorul grupului ar putea fi nevoit să reconsidere fiabilitatea răspunsurilor conducerii grupului la solicitările auditorului grupului și dacă restricțiile pun sub semnul întrebării integritatea conducerii grupului.

Efectul restricțiilor privind accesul la informații sau la persoane asupra raportului auditorului privind situațiile financiare ale grupului (A se vedea punctele 20–21)

- A45. ISA 705 (Revizuit)⁴⁸ conține cerințe și îndrumări privind modul de abordare a situațiilor în care auditorul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate. Anexa 1 conține un exemplu de raport al auditorului care conține o opinie de audit a grupului cu rezerve, bazată pe incapacitatea auditorului grupului de a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu o componentă care este contabilizată prin metoda capitalului propriu.

Legislația sau reglementările care interzic partenerului de misiune la nivelul grupului să refuze sau să se retragă dintr-o misiune (A se vedea punctele 20–21)

- A46. Legislația sau reglementările ar putea interzice partenerului de misiune la nivelul grupului să refuze sau să se retragă dintr-o misiune. De exemplu, în unele jurisdicții auditorul este numit pentru o anumită perioadă de timp și i se interzice să se retragă înainte de sfârșitul acelei perioade. De asemenea, în sectorul public este posibil ca auditorul să nu aibă opțiunea de a refuza sau de a se retrage dintr-o misiune, datorită naturii mandatului sau considerentelor de interes public. În aceste circumstanțe, prezentul ISA se aplică totuși auditului grupului, iar efectul imposibilității echipei misiunii la nivelul grupului de a obține probe de audit suficiente și adecvate este analizat din perspectiva ISA 705 (revizuit).

Strategia de audit generală și planul de audit

Natura continuă și iterativă a planificării și efectuării unui audit al grupului (A se vedea punctul 22)

- A47. Astfel cum este explicat în ISA 300,⁴⁹ planificarea nu este o fază distinctă a unui audit, ci mai degrabă un proces continuu și iterativ care începe adesea la scurt timp după (sau în legătură cu) finalizarea auditului anterior și continuă până la finalizarea misiunii de audit curente. De exemplu, din cauza unor evenimente neașteptate, a unor modificări ale condițiilor sau a probelor de audit obținute din evaluarea riscurilor sau din proceduri suplimentare, auditorul grupului poate fi nevoit să modifice strategia generală de audit a grupului și planul de audit al grupului, precum și natura, plasarea în timp și amploarea rezultatelor planificate ale procedurilor de audit suplimentare, având în vedere revizuirea riscurilor evaluate. Auditorul grupului poate, de asemenea, să modifice determinarea componentelor la care se efectuează activitatea de audit, precum și natura, plasarea în timp și amploarea implicării auditorilor componentelor. ISA 300⁵⁰ impune auditorului să actualizeze și să modifice strategia generală de audit și planul de audit, după cum este necesar, pe parcursul auditului.

Convenirea strategiei de audit generală și planul de audit (A se vedea punctul 22)

- A48. Într-o misiune de audit inițială a grupului, auditorul grupului poate avea o înțelegere preliminară a grupului și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității, pe baza informațiilor obținute de la conducerea grupului, de la persoanele responsabile cu guvernarea grupului și, atunci când este cazul, a comunicării cu conducerea componentelor sau cu auditorul predecesor. Într-o misiune recurentă de audit a grupului, înțelegerea preliminară a auditorului grupului poate fi obținută din auditul perioadelor anterioare. Această înțelegere preliminară poate

⁴⁸ ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului*

⁴⁹ ISA 300, punctul A2

⁵⁰ ISA 300, punctul 10

ajuta auditorul grupului să își dezvolte așteptările inițiale cu privire la categoriile de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații care pot fi semnificative.

- A49. Auditorul grupului poate utiliza, de asemenea, informații obținute în timpul procesului de acceptare și continuare a misiunii de audit în stabilirea strategiei generale de audit a grupului și a planului de audit al grupului, de exemplu, în legătură cu resursele necesare pentru efectuarea auditului grupului.
- A50. Procesul de stabilire a strategiei generale de audit a grupului și a planului de audit al grupului, precum și a așteptărilor inițiale cu privire la categoriile de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații care pot fi semnificative la nivelul situațiilor financiare ale grupului, poate ajuta auditorul grupului să elaboreze o determinare preliminară a unor aspecte precum:
- Dacă va efectua auditul centralizat, la nivelul componentelor sau o combinație a acestora; și
 - Natura, plasarea în timp și amploarea auditului care trebuie efectuat cu privire la informațiile financiare ale componentelor (de exemplu, conceperea și efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor, a procedurilor suplimentare de audit sau o combinație a acestora).

Componente la care se efectuează activitatea de audit (A se vedea punctul 22(a))

- A51. Stabilirea componentelor la care se efectuează activitatea de audit este un aspect ce ține de raționamentul profesional. Aspectele care pot influența determinarea auditorului grupului includ, de exemplu:
- Natura evenimentelor sau condițiilor care pot genera riscuri de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor din situațiile financiare ale grupului care sunt asociate cu o componentă, de exemplu:
 - Entități sau unități de afaceri nou înființate sau achiziționate.
 - Entități sau unități de afaceri în care au avut loc modificări semnificative.
 - Tranzacții semnificative cu părți afiliate.
 - Tranzacții semnificative în afara cursului normal al activității.
 - Fluctuații anormale identificate prin proceduri analitice efectuate la nivelul grupului, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit 2019).⁵¹
 - Dezagregarea categoriilor semnificative de tranzacții, solduri contabile și prezentări de informații din situațiile financiare ale grupului pe componente, având în vedere dimensiunea și natura activelor, pasivelor și tranzacțiilor la locația sau unitatea de afaceri în raport cu situațiile financiare ale grupului.
 - Posibilitatea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate pentru toate categoriile semnificative de tranzacții, solduri contabile și prezentări de informații din situațiile financiare ale grupului, din activitatea de audit planificată asupra informațiilor financiare ale componentelor identificate.
 - Natura și amploarea denaturărilor sau deficiențelor de control identificate la o componentă în auditurile perioadelor anterioare.
 - Natura și amploarea caracterului comun al controalelor în cadrul grupului și dacă este cazul, modalitatea în care grupul centralizează activitățile relevante pentru raportarea financiară.

Resurse (A se vedea punctul 22(b))

- A52. Aspectele care influențează stabilirea de către auditorul grupului a resurselor necesare pentru efectuarea auditului grupului, precum și natura, plasarea în timp și măsura în care auditorii componentei urmează să fie implicați sunt un aspect ce ține de raționamentul profesional și pot include, de exemplu,:
- Înțelegerea grupului, a componentelor din cadrul grupului la care urmează să se desfășoare activitatea de audit și dacă activitatea trebuie efectuată centralizat, la nivelul componentelor sau o combinație a acestora.
 - Cunoștințele și experiența echipei de audit. De exemplu, auditorii componentelor pot avea o experiență mai mare și cunoștințe mai aprofundate decât auditorul grupului despre industriile locale în care operează componentele, legislația sau reglementările locale, practicile comerciale, limba și cultura. În plus, implicarea experților auditorului poate fi necesară în cazul unor aspecte complexe.
 - Așteptările inițiale cu privire la potențiale riscuri de denaturare semnificativă.

⁵¹ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 14(b)

- Cantitatea sau amplasarea resurselor care trebuie alocate unor domenii specifice de audit. De exemplu, măsura în care componentele sunt dispersate în mai multe locații poate influența necesitatea de a implica auditorii componentelor în locații specifice.
- Aranjamente privind accesul. De exemplu, atunci când accesul auditorului grupului la o componentă dintr-o anumită jurisdicție este restricționat, este posibil să fie nevoie să fie implicați auditorii componentei.
- Natura activităților componentelor, inclusiv complexitatea sau specializarea operațiunilor acestora.
- Sistemul de control intern al grupului, inclusiv sistemul informațional existent, și gradul său de centralizare. De exemplu, implicarea auditorilor componentelor poate fi mai probabilă atunci când sistemul de control intern este descentralizat.
- Experiență anterioară cu auditorul componentei.

A53. Auditorii componentelor pot fi implicați în diferite faze ale unui audit, de exemplu, auditorii componentelor pot concepe sau efectua:

- Proceduri de evaluare a riscurilor; și
- Proceduri pentru a răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă.

A54. Natura, plasarea în timp și măsura în care auditorii componentelor urmează să fie implicați depind de faptele și circumstanțele misiunii de audit a grupului. Adesea, auditorii componentelor vor fi implicați în toate fazele auditului, dar auditorul grupului poate decide să implice auditorii componentelor doar într-o anumită fază. Atunci când auditorul grupului nu intenționează să implice auditorii componentelor în procedurile de evaluare a riscurilor, auditorul grupului poate totuși discuta cu auditorii componentelor dacă există modificări semnificative în activitatea sau în sistemul de control intern al componentei care ar putea avea un efect asupra riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.

A55. ISA 300⁵² impune ca partenerul de misiune și alți membri cheie ai echipei de misiune să fie implicați în planificarea auditului. Atunci când sunt implicați auditorii ai componentelor, una sau mai multe persoane de la auditorul componentei pot fi membri cheie ai echipei misiunii și, prin urmare, implicate în planificarea auditului grupului. Implicarea auditorilor componentelor în planificarea auditului se bazează pe experiența și cunoștințele lor, sporind astfel eficacitatea și eficiența procesului de planificare. Partenerul de misiune la nivelul grupului folosește raționamentul profesional pentru a stabili ce auditorii ai componentelor să se implice în planificarea auditului. Acest lucru poate fi afectat de natura, plasarea în timp și măsura în care se așteaptă ca auditorii componentelor să fie implicați în proiectarea și efectuarea evaluării riscurilor sau a unor proceduri de audit suplimentare.

A56. Astfel cum este descris în ISQM 1,⁵³ pot exista circumstanțe în care onorariul cotelat pentru o misiune nu este suficient, având în vedere natura și circumstanțele misiunii și poate diminua capacitatea firmei de a îndeplini misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale sau de reglementare aplicabile. Nivelul onorariilor, inclusiv alocarea acestora auditorilor componentelor și măsura în care acestea se referă la resursele necesare, pot reprezenta o considerație specială pentru misiunile de audit ale grupului. De exemplu, într-un audit de grup, prioritățile financiare și operaționale ale firmei pot impune constrângeri asupra determinării componentelor la care se va desfășura activitatea de audit, precum și asupra resurselor necesare, inclusiv implicarea auditorilor componentelor. În astfel de circumstanțe, aceste constrângeri nu prevalează asupra responsabilității partenerului de misiune la nivelul grupului pentru obținerea calității la nivelul misiunii sau asupra cerințelor ca auditorul grupului să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să își bazeze opinia de audit la nivelul grupului.

Considerații atunci când sunt implicați auditorii componentelor

Implicarea suficientă și adecvată în activitatea auditorului componentei (A se vedea punctele 23–24)

A57. La evaluarea posibilității ca auditorul grupului să poată fi implicat într-un mod suficient și adecvat în activitatea auditorului componentei, auditorul grupului poate înțelege dacă auditorul componentei este supus unor restricții care limitează comunicarea cu auditorul grupului, inclusiv în ceea ce privește partajarea documentației de audit cu auditorul grupului. De asemenea, auditorul grupului poate obține o înțelegere cu privire la faptul că probele de audit aferente componentelor situate într-o jurisdicție diferită pot fi redactate într-o altă limbă și pot necesita traducere pentru a fi utilizate de către auditorul de grup.

A58. Dacă auditorul componentei nu poate coopera cu auditorul grupului, auditorul grupului poate:

⁵² ISA 300, punctul 5

⁵³ ISQM 1, punctul A74

- Solicita auditorului componentei să își prezinte justificarea.
- Să fie capabil să ia măsuri adecvate pentru a remedia problema, inclusiv ajustarea naturii lucrărilor solicitate a fi efectuate. Alternativ, în conformitate cu punctul 27, auditorul grupului poate fi nevoit să obțină probe de audit suficiente și adecvate referitoare la lucrările care urmează a fi efectuate la componentă, fără a implica auditorul componentei.

Cerințe etice relevante, inclusiv cele legate de independență (A se vedea punctul 25)

- A59. Atunci când desfășoară activități la o componentă pentru o misiune de audit a grupului, auditorul componentei este supus cerințelor etice, inclusiv celor legate de independență, care sunt relevante pentru misiunea de audit a grupului. Astfel de cerințe pot fi diferite de sau pot fi suplimentare față de cele care se aplică auditorului componentei atunci când efectuează un audit asupra situațiilor financiare ale unei entități sau unități de afaceri care face parte din grup din motive legale, de
- A60. La informarea auditorilor componentelor cu privire la cerințele etice relevante, auditorul grupului poate lua în considerare dacă sunt necesare informații suplimentare sau instruire pentru auditorii componentelor cu privire la prevederile cerințelor etice relevante pentru misiunea de audit la nivelul grupului.

Resursele misiunii (A se vedea punctul 26)

- A61. ISA 220 (Revizuit)⁵⁴ solicită partenerului de misiune să stabilească dacă resursele necesare și suficiente pentru îndeplinirea misiunii sunt alocate sau puse la dispoziția echipei de misiune în timp util. Atunci când resursele suficiente sau adecvate nu sunt puse la dispoziție în legătură cu activitatea care trebuie efectuată de către un auditor al componentei, partenerul de misiune la nivelul grupului poate discuta aspectul cu auditorul componentei, conducerea grupului sau firma auditorului grupului și poate solicita ulterior auditorului componentei sau firmei auditorului grupului să pună la dispoziție resurse suficiente și adecvate.

Competența și capacitățile auditorilor componentelor

- A62. ISA 220 (Revizuit)⁵⁵ oferă îndrumări cu privire la aspectele pe care partenerul de misiune le poate lua în considerare atunci când stabilește competența și capacitățile echipei misiunii. Această determinare este deosebit de importantă într-un audit de grup atunci când echipa misiunii include auditori ai componentelor. ISA 220 (Revizuit)⁵⁶ indică faptul că politicile sau procedurile firmei pot impune firmei sau partenerului de misiune să ia măsuri diferite de cele aplicabile personalului atunci când evaluează dacă un auditor al componentei de la o altă firmă are competența și capacitățile adecvate pentru a efectua misiunea de audit.
- A63. Evaluarea dacă auditorii componentelor au competența și capacitățile adecvate este un aspect ce ține de raționamentul profesional și este influențat de natura și circumstanțele misiunii de audit la nivelul grupului. Această evaluare influențează natura, plasarea în timp și amplexarea îndrumării și supravegherii auditorului componentei de către partenerul misiunii la nivelul grupului, precum și revizuirea activității acestuia.
- A64. În evaluarea dacă auditorii componentelor au competența și capacitățile adecvate pentru a efectua procedurile de audit atribuite la nivelul componentei, partenerul de misiune la nivelul grupului poate lua în considerare aspecte precum:
- Experiență anterioară cu sau cunoștințe despre auditorul componentei.
 - Abilitățile specializate ale auditorului componentei (de exemplu, cunoștințe specifice industriei).
 - Gradul în care auditorul grupului și auditorul componentei sunt supuși unui sistem comun de management al calității, de exemplu, dacă auditorul grupului și un auditor al componentei:
 - Utilizarea resurselor comune pentru efectuarea activității (de exemplu, metodologii de audit sau aplicații IT);
 - Dispun de politici sau proceduri comune care afectează performanța misiunii (de exemplu, îndrumarea, supravegherea și revizuirea activității sau a consultării);
 - Fac obiectul unor activități comune de monitorizare; sau
 - Au alte puncte comune, inclusiv o conducere comună sau un mediu cultural comun.
 - Consecvența sau similitudinea:
 - Legislației sau reglementărilor sau sistemului juridic;

⁵⁴ ISA 220 (Revizuit), punctul 25

⁵⁵ ISA 220 (Revizuit), punctul A71

⁵⁶ ISA 220 (Revizuit), punctul A24

- Limbii și culturii;
 - Educației și formării profesionale;
 - Supravegherii profesionale, disciplinei și asigurării externe a calității; sau
 - Organizațiilor și standardelor profesionale.
- Informații obținute despre auditorul componentei prin interacțiuni cu conducerea componentei, cu persoanele responsabile cu guvernanta și cu alt personal cheie, cum ar fi auditorii interni.

A65. Procedurile prin care este determinată competența și capacitatea auditorului componentei pot include, de exemplu:

- O evaluare a informațiilor comunicate de firma auditorului grupului către auditorul grupului, inclusiv:
 - Comunicarea continuă a firmei referitoare la monitorizare și remediere, în circumstanțele în care auditorul grupului și auditorul componentei provin din aceeași firmă.⁵⁷
 - Informații din rețea despre rezultatele activităților de monitorizare întreprinse de rețea în cadrul firmelor din rețea.⁵⁸
 - Informații obținute de la organismul (organismele) profesional(e) căruia îi aparține auditorul componentei, autoritățile de la care este autorizat auditorul componentei sau alte terțe părți.
- Discutarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cu auditorul componentei.
- Solicitarea auditorului componentei de a confirma în scris înțelegerea aspectelor menționate la punctul 25.
- Discutarea competenței și capacităților auditorului componentei cu colegii din firma partenerului de misiune la nivelul grupului care au lucrat direct cu auditorul componentei.
- Obținerea de rapoarte de inspecție externe publicate.

A66. Firma partenerului de misiune la nivelul grupului și auditorul componentei pot fi membri ai aceleiași rețele și pot fi supuși unor cerințe comune de rețea sau pot utiliza servicii de rețea comune.⁵⁹ Atunci când stabilește dacă auditorii componentelor au competența și capacitățile adecvate pentru a desfășura activități în sprijinul misiunii de audit la nivelul grupului, partenerul de misiune la nivelul grupului se poate baza pe cerințele respectivei rețele, de exemplu, cele care abordează formarea profesională sau recrutarea sau care necesită utilizarea metodologiilor de audit și a instrumentelor de implementare aferente. În conformitate cu ISQM 1⁶⁰ firma este responsabilă pentru proiectarea, implementarea și operarea sistemului său de management al calității, iar firma poate fi nevoită să adapteze sau să suplimenteze cerințele rețelei sau serviciile de rețea pentru a fi adecvate pentru utilizarea în sistemul său de management al calității.

Utilizarea activității unui expert al auditorului

A67. ISA 220 (Revizuit)⁶¹ impune partenerului de misiune să stabilească dacă membrii echipei de misiune și orice experți externi ai auditorului care nu fac parte din echipa misiunii au, în mod colectiv, competența și capacitățile adecvate, inclusiv timp suficient, pentru a efectua misiunea de audit. Dacă un auditor al componentei utilizează un expert al auditorului, partenerul de misiune la nivelul grupului poate avea nevoie să obțină informații de la auditorul componentei. De exemplu, auditorul grupului poate discuta cu auditorul componentei evaluarea auditorului componentei privind competența și capacitățile expertului auditorului.

Instrumente și tehnici automatizate

A68. Atunci când stabilește dacă echipa misiunii are competența și capacitățile adecvate, partenerul de misiune la nivelul grupului poate lua în considerare aspecte precum expertiza auditorului componentei în utilizarea instrumentelor și tehnicilor automatizate. De exemplu, așa cum este descris în ISA 220 (Revizuit),⁶² atunci când auditorul grupului solicită auditorilor componentelor să utilizeze instrumente și tehnici automatizate specifice atunci când efectuează proceduri de audit, auditorul grupului poate comunica auditorilor componentelor faptul că utilizarea unor astfel de instrumente și tehnici automatizate trebuie să respecte instrucțiunile auditorului grupului.

⁵⁷ ISQM 1, punctul 47

⁵⁸ ISQM 1, punctul 51(b)

⁵⁹ ISQM 1, punctele A19, A175

⁶⁰ ISQM 1, punctul 48–49

⁶¹ ISA 220 (Revizuit), punctul 26

⁶² ISA 220 (Revizuit), punctul A65

Aplicarea înțelegerii auditorului grupului asupra unui auditor al componentelor (A se vedea punctul 27)

- A69. ISA 220 (Revizuit)⁶³ impune partenerului de misiune să își asume responsabilitatea pentru informarea altor membri ai echipei misiunii cu privire la cerințele etice relevante aplicabile, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit, precum și la politicile sau procedurile aferente ale firmei. Sunt incluse politicile sau procedurile firmei care abordează circumstanțele ce pot cauza o încălcare a cerințelor etice relevante, inclusiv cele legate de independență, și responsabilitățile membrilor echipei misiunii atunci când aceștia iau la cunoștință de nerespectări. Politicile sau procedurile firmei pot aborda, de asemenea, nerespectările cerințelor de independență de către auditorii componentelor și acțiunile pe care auditorul grupului le poate întreprinde în aceste circumstanțe, în conformitate cu cerințele etice relevante. În plus, cerințele etice relevante sau legislația sau reglementările pot specifica, de asemenea, comunicări specifice către persoanele responsabile cu guvernarea în circumstanțele în care au fost identificate nerespectări ale cerințelor de independență.⁶⁴
- A70. Dacă a existat o nerespectare a cerințelor etice relevante care se aplică misiunii de audit a grupului, inclusiv a celor referitoare la independență, de către un auditor al componentei, iar nerespectarea nu a fost abordată în mod satisfăcător în conformitate cu prevederile cerințelor etice relevante, auditorul grupului nu poate utiliza activitatea auditorului componentei respective.
- A71. Preocupările importante sunt acele preocupări care, conform raționamentului profesional al auditorului grupului, nu pot fi depășite. Partenerul de misiune al grupului poate fi capabil să depășească preocupările mai puțin importante cu privire la competența profesională a auditorului componentei (de exemplu, lipsa cunoștințelor specifice unei industrii) sau la faptul că auditorul componentei nu operează într-un mediu care supraveghează activ auditorii, prin implicarea mai mare a auditorului componentei în activitatea auditorului componentei sau prin efectuarea directă a unor proceduri de audit suplimentare asupra informațiilor financiare ale componentei.

Performanța misiunii (A se vedea punctul 28)

- A72. ISA 220 (Revizuit)⁶⁵ impune partenerului de misiune să stabilească dacă natura, plasarea în timp și amplexarea îndrumării, supervizării și revizuirii sunt planificate și efectuate în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și dacă răspund la natura și circumstanțele misiunii de audit și la resursele alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii. Pentru un audit de grup, abordarea îndrumării, supervizării și revizuirii va include, în general, o combinație între abordarea politicilor sau procedurilor firmei auditorului grupului și răspunsurile specifice misiunii de audit la nivelul grupului.
- A73. Pentru un audit al grupului, în special atunci când echipa misiunii include un număr mare de auditori ai componentelor care pot fi localizați în mai multe locații, partenerul de misiune la nivelul grupului poate atribui proiectarea sau executarea procedurilor, sarcinilor sau acțiunilor altor membri ai echipei misiunii pentru a ajuta partenerul de misiune la nivelul grupului să își îndeplinească responsabilitatea pentru natura, plasarea în timp și amplexarea îndrumării și supravegherii auditorilor componentelor și revizuirea activității acestora (a se vedea și punctul 11).
- A74. Dacă auditorii componentelor provin de la o altă firmă decât firma auditorului grupului, politicile sau procedurile firmei pot fi diferite sau, respectiv, pot fi necesare acțiuni diferite în ceea ce privește natura, plasarea în timp și amplexarea îndrumării și supravegherii acelor membri ai echipei misiunii, precum și revizuirea activității lor. În special, politicile sau procedurile firmei pot impune firmei sau partenerului de misiune la nivelul grupului să ia măsuri diferite de cele aplicabile membrilor echipei de misiune din cadrul firmei sau al rețelei (de exemplu, în ceea ce privește forma, conținutul și momentul comunicărilor cu auditorii componentelor, inclusiv utilizarea instrucțiunilor auditorului grupului către auditorii componentelor). ISA 220 (Revizuit) oferă exemple de acțiuni care pot fi necesare în astfel de circumstanțe.⁶⁶
- A75. Natura, plasarea în timp și amplexarea îndrumării și supervizării auditorilor componentelor și revizuirea activității acestora pot fi adaptate în funcție de natura și circumstanțele misiunii și, de exemplu:
- Riscurile evaluate de denaturare semnificativă. De exemplu, dacă auditorul grupului a identificat o componentă care include un risc semnificativ, poate fi adecvată o creștere a gradului de îndrumare și supraveghere a auditorului componentei și o revizuire mai detaliată a documentației de audit a auditorului componentei.
 - Competența și capacitățile auditorilor componentelor care efectuează activitatea de audit. De exemplu, dacă auditorul grupului nu are experiență anterioară în lucrul cu un auditor al componentei, acesta poate comunica instrucțiuni mai detaliate, poate crește frecvența discuțiilor sau a altor interacțiuni cu auditorul componentei sau poate desemna persoane cu mai multă experiență pentru a supraveghea auditorul componentei pe măsură ce este efectuată activitatea.

⁶³ ISA 220 (Revizuit), punctul 17

⁶⁴ ISA 260 (Revizuit), punctul A31

⁶⁵ ISA 220 (Revizuit), punctul 30

⁶⁶ ISA 220 (Revizuit), punctele A24–A25

- Locația membrilor echipei misiunii, inclusiv măsura în care membrii echipei misiunii sunt dispersați în mai multe locații, inclusiv atunci când sunt utilizate centre de furnizare a serviciilor.
- Accesul la documentația de audit a auditorului componente. De exemplu, atunci când legislația sau reglementările împiedică transferul documentației de audit a auditorului componente în afara jurisdicției auditorului componente, auditorul grupului poate revizui documentația de audit la locația auditorului componente sau de la distanță prin utilizarea tehnologiei, atunci când acest lucru nu este interzis prin legislație sau reglementări (a se vedea și punctele A179–A180).

A76. Există diferite modalități prin care partenerul de misiune la nivelul grupului își poate asuma responsabilitatea de a îndruma și supraveghea auditorii componentelor și de a le revizui activitatea, de exemplu:

- Comunicări cu auditorii componentelor pe parcursul auditului grupului, inclusiv comunicările cerute de prezentul ISA.
- Întâlniri sau apeluri telefonice cu auditorii componentelor pentru a discuta riscurile, problemele, constatările și concluziile identificate și evaluate.
- Revizuirii ale documentației de audit a auditorului componente, personal sau de la distanță, atunci când acest lucru este permis de legislație și reglementări.
- Participarea la întâlnirea de finalizare sau la alte întâlniri cheie dintre auditorii componente și conducerea componente.

A77. La aplicarea ISA 220 (Revizuit),⁶⁷ partenerul de misiune la nivelul grupului este obligat să revizuiască, la momente adecvate în timpul misiunii de audit, documentația de audit, inclusiv documentația de audit relevantă pentru auditul grupului referitoare la:

- Aspecte semnificative;
- Raționamente semnificative, inclusiv cele referitoare la aspecte dificile sau controversate identificate în timpul misiunii de audit, și concluziile la care s-a ajuns; și
- Alte aspecte care, conform raționamentului profesional al partenerului misiunii, sunt relevante pentru responsabilitățile partenerului misiunii.

Revizuirea unei astfel de documentații de audit de către partenerul de misiune la nivelul grupului, inclusiv revizuirea documentației relevante de audit a auditorului componente, are loc adesea în cursul auditului grupului, (a se vedea și punctul A148).

Comunicarea cu auditorii componente (A se vedea punctul 29)

A78. Comunicarea clară și promptă între auditorul grupului și auditorii componente cu privire la responsabilitățile lor, împreună cu îndrumări clare către auditorii componente cu privire la natura, plasarea în timp și amplexarea lucrărilor care trebuie efectuate și aspectele care se așteaptă a fi comunicate auditorului grupului, ajută la stabilirea bazei unei comunicări reciproce eficiente. Comunicarea reciprocă eficientă între auditorul grupului și auditorii componente ajută, de asemenea, la stabilirea așteptărilor pentru auditorii componente și facilitează îndrumarea și supravegherea acestora de către auditorul grupului, precum și revizuirea activității lor. O astfel de comunicare reciprocă oferă, de asemenea, o oportunitate pentru partenerul de misiune la nivelul grupului de a consolida necesitatea ca auditorii componente să exercite scepticism profesional în lucrările efectuate în scopul auditului grupului.

A79. Alți factori care pot contribui, de asemenea, la o comunicare reciprocă eficientă includ:

- Claritatea instrucțiunilor către auditorul componente, în special atunci când auditorul componente este de la o altă firmă și este posibil să nu fie familiarizat cu politicile sau procedurile firmei auditorului grupului.
- O înțelegere reciprocă că auditorul componente poate discuta despre activitatea de audit solicitată a fi efectuată, pe baza cunoștințelor și înțelegerii componente de către auditorul componente.
- O înțelegere reciprocă a problemelor relevante și a acțiunilor așteptate care decurg din procesul de comunicare.
- Forma comunicării. De exemplu, este mai potrivit ca aspectele care necesită o atenție promptă să fie discutate într-o ședință decât printr-un schimb de e-mailuri.

⁶⁷ ISA 220 (Revizuit), punctele 31, A92–A93

- O înțelegere reciprocă a persoanei (persoanelor) din cadrul auditorului grupului și al auditorilor componente care au responsabilitatea de a gestiona comunicările cu privire la anumite aspecte.
- Procesul prin care auditorul componente ia măsuri și raportează cu privire la aspectele comunicate de auditorul grupului.

A80. Comunicarea dintre auditorul grupului și auditorii componentelor depinde de faptele și circumstanțele misiunii de audit la nivelul grupului, inclusiv natura și gradul de implicare a auditorilor componente și măsura în care auditorul grupului și auditorii componente sunt supuși unor sisteme comune de management al calității sau unor cerințe comune de rețea sau serviciilor de rețea.

Forme de comunicare

A81. Forma comunicării dintre auditorul grupului și auditorii componente poate varia în funcție de factori precum natura activității de audit pe care auditorii componente au fost solicitați să o efectueze și măsura în care capacitățile de comunicare sunt integrate în instrumentele de audit utilizate pentru auditul grupului.

A82. Forma comunicării poate fi, de asemenea, afectată de factori precum:

- Importanța, complexitatea sau urgența subiectului.
- Dacă subiectul a fost sau se așteaptă să fie comunicat conducerii grupului și persoanelor responsabile cu guvernarea grupului.

A83. Comunicarea dintre auditorul grupului și auditorul componente poate să nu fie neapărat în scris. Cu toate acestea, comunicările verbale ale auditorului grupului cu auditorii componente pot fi completate de comunicări scrise, cum ar fi un set de instrucțiuni privind activitatea care trebuie efectuată, atunci când auditorul grupului dorește să acorde o atenție deosebită anumitor aspecte sau să promoveze o înțelegere reciprocă cu privire la acestea. În plus, auditorul grupului se poate întâlni cu auditorul componente pentru a discuta aspecte semnificative sau pentru a revizui părți relevante din documentația de audit a auditorului componente.

A84. Punctul 45 impune auditorului grupului să solicite auditorului componente să comunice aspectele relevante pentru concluzia auditorului grupului cu privire la auditul grupului. Așa cum este explicat la punctul A146, forma și conținutul rezultatelor livrabile ale auditorului componente sunt influențate de natura și amploarea activității de audit pe care auditorul componente a fost solicitat să o efectueze.

A85. Se aplică cerințele de documentație ale acestui ISA și ale altor ISA-uri, indiferent de forma de comunicare.

Momentul comunicării

A86. Momentul potrivit al comunicării va varia în funcție de circumstanțele misiunii. Circumstanțele relevante pot include natura, plasarea în timp și amploarea activității care trebuie efectuată de către auditorul componente și acțiunile așteptate a fi întreprinse de către auditorul componente. De exemplu, comunicarea privind aspectele de planificare poate fi adesea întreprinsă la începutul misiunii de audit și, pentru un audit inițial al grupului, poate fi realizată ca parte a stabilirii termenilor misiunii.

Neconformitatea cu legislația sau reglementările (A se vedea punctele. 25, 29)

A87. La aplicarea ISA 250 (Revizuit),⁶⁸ partenerul de misiune la nivelul grupului poate lua cunoștință de informații despre neconformitate sau suspiciunea de neconformitate cu legislația sau reglementările. În astfel de circumstanțe, partenerul de misiune la nivelul grupului poate avea obligația, în temeiul cerințelor etice, legislației sau reglementărilor relevante, de a comunica problema auditorului componente.⁶⁹ Obligația partenerului de misiune la nivelul grupului de a comunica neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate se poate extinde la auditorii situațiilor financiare ale entităților sau unităților de afaceri pentru care un audit este impus prin legislație, reglementare sau din alt motiv, dar pentru care nu se efectuează nicio activitate de audit în scopul auditului grupului.

Înțelegerea grupului și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al grupului (A se vedea punctul 30)

A88. ISA 315 (Revizuit 2019)⁷⁰ conține cerințe și îndrumări privind responsabilitatea auditorului de a obține o înțelegere a entității și a mediului acesteia, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității.

⁶⁸ ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*

⁶⁹ A se vedea, de exemplu, punctele C360.17 și C360.18 din *Manualul Codului Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili* (Codul IESBA) al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili

⁷⁰ ISA 315 (Revizuit 2019), punctele 19–27, A50–A183

Anexa 2 a prezentului ISA oferă exemple de aspecte legate de controlul intern care pot fi utile în obținerea unei înțelegeri a sistemului de control intern în contextul mediului grupului și detaliază modul în care ISA 315 (Revizuit 2019) trebuie aplicat unui audit al situațiilor financiare ale grupului.

A89. Înțelegerea grupului și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al grupului poate fi obținută prin comunicarea cu:

- Conducerea grupului, conducerea componentelor sau alte persoane relevante din cadrul entității, inclusiv persoane din cadrul funcției de audit intern (dacă funcția există) și persoane care au cunoștințe despre sistemul de control intern al grupului, politicile și practicile contabile și procesul de consolidare;
- Auditorii componentelor; sau
- Auditorii care efectuează un audit din motive legale, de reglementare sau de altă natură al situațiilor financiare ale unei entități sau unități de afaceri care face parte din grup.

A90. Înțelegerea grupului, identificarea riscurilor de denaturări semnificative și evaluarea riscului inerent și a riscului de control pot fi realizate în moduri diferite, în funcție de tehnicile sau metodologiile de audit preferate și pot fi exprimate în moduri diferite. În consecință, atunci când auditorii componente sunt implicați în elaborarea și efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor, auditorul grupului poate fi nevoit să comunice abordarea sa preferată auditorilor componente sau să ofere instrucțiuni.

Discuția cu echipa misiunii (A se vedea punctul 30)

A91. La aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),⁷¹ partenerul de misiune la nivelul grupului și alți membri cheie ai echipei misiunii trebuie să discute aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil și susceptibilitatea situațiilor financiare ale grupului la denaturări semnificative. Stabilirea de către partenerul de misiune la nivelul grupului a membrilor echipei misiunii care să fie incluși în discuție și a subiectelor care urmează să fie discutate este afectată de aspecte precum așteptările inițiale cu privire la riscurile de denaturări semnificative și așteptarea preliminară privind implicarea auditorilor componente.

A92. Discuția oferă oportunitatea de:

- A împărtăși cunoștințele cu privire la componente și mediile în care acestea activează, inclusiv controalele la nivelul grupului.
- A face schimb de informații cu privire la riscurile afacerii componentelor sau grupului, și despre modul în care factorii de risc inerenti pot afecta susceptibilitatea la denaturări ale categoriilor de tranzacții, soldurilor contabile și informațiilor prezentate.
- A face schimb de idei cu privire la modul și locul în care situațiile financiare ale grupului ar putea fi susceptibile la denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare. ISA 240⁷² impune ca discuțiile din echipa misiunii să pună un accent deosebit pe modul și unde situațiile financiare ale entității pot fi susceptibile la denaturări semnificative din cauza fraudei, inclusiv modul în care poate apărea fraudă.
- A identifica practicile urmate de conducerea grupului sau a componentelor care ar putea fi subiective sau proiectate pentru a manipula câștigurile și care ar putea conduce la o raportare financiară frauduloasă.
- A analiza factorii externi și interni cunoscuți care afectează grupul care ar putea crea un stimulent sau o presiune pentru conducerea grupului, conducerea componentelor sau alții de a comite o fraudă, ar oferi ocazia de a săvârși o fraudă sau care ar indica o cultură sau un mediu care permite conducerii grupului, conducerii componentelor sau altora să își justifice fraudă comisă.
- A analiza riscul de evitare a controalelor de către conducerea componentelor sau a grupului.
- A discuta fraudele care au fost identificate sau informațiile care indică existența fraudei.
- A identifica riscurile de denaturare semnificativă relevante pentru componente, unde pot exista impedimente în exercitarea scepticismului profesional.
- A analiza dacă sunt utilizate politici contabile uniforme la întocmirea informațiilor financiare ale componentelor și, în cazul în care acest lucru nu este valabil, modul în care diferențele din politicile contabile sunt identificate și ajustate (acolo unde acest lucru este impus de cadrul de raportare financiară aplicabil).

⁷¹ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 17

⁷² ISA 240, punctul 16

- A împărtăși informații despre riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor financiare ale unei componente care se pot aplica mai vast unora sau tuturor celorlalte componente.
- A împărtăși informațiile care ar putea indica neconformitatea cu legile sau reglementările naționale, de exemplu, darea de mită sau practici incorecte de stabilire a prețurilor de transfer.
- A discuta evenimentele sau condițiile identificate de conducerea grupului, de conducerea componentelor sau de echipa misiunii, care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea grupului de a continua activitatea.
- A discuta relațiile sau tranzacțiile cu părțile afiliate identificate de conducerea grupului sau de conducerea componentelor, precum și orice alte părți afiliate de care echipa misiunii are cunoștință.

Grupul și mediul său (A se vedea punctul 30 (a))

A93. Înțelegerea structurii organizatorice a grupului și a modelului său de afaceri poate permite auditorului grupului să înțeleagă aspecte precum:

- Complexitatea structurii grupului. Un grup poate fi mai complex decât o singură entitate, deoarece un grup poate avea mai multe filiale, subunități sau alte unități de afaceri, inclusiv în mai multe locații. De asemenea, structura juridică a unui grup poate fi diferită de structura operațională, de exemplu, în scopuri fiscale. Structurile complexe introduc adesea factori care pot duce la o susceptibilitate crescută de denaturări semnificative, de exemplu dacă fondul comercial, asocierile în participațiune sau entitățile cu scop special sunt contabilizate în mod adecvat și dacă au fost făcute prezentări de informații adecvate.
- Locațiile geografice ale operațiunilor grupului. Faptul că un grup este situat în mai multe locații geografice poate duce la o susceptibilitate crescută de denaturări semnificative. De exemplu, locații geografice diferite pot implica limbi, culturi și practici comerciale diferite.
- Structura și complexitatea mediului IT al grupului. Un mediu IT complex introduce adesea factori care pot duce la o susceptibilitate crescută de denaturări semnificative. De exemplu, un grup poate avea un mediu IT complex din cauza mai multor sisteme IT care nu sunt integrate din cauza achizițiilor sau fuziunilor recente. Prin urmare, poate fi deosebit de important fie înțeleasă complexitatea securității mediului IT, inclusiv vulnerabilitatea aplicațiilor IT, a bazelor de date și a altor aspecte ale mediului IT. Un grup poate utiliza, de asemenea, unul sau mai mulți furnizori externi de servicii pentru aspecte ale mediului său IT.
- Factori de reglementare relevanți, inclusiv mediul de reglementare. Legi sau reglementări diferite pot introduce factori care pot duce la o susceptibilitate crescută de denaturări semnificative. Un grup poate avea operațiuni care sunt supuse unor legi sau reglementări complexe în mai multe jurisdicții sau entități sau unități de afaceri din grup care operează în mai multe industrii și care sunt supuse unor tipuri diferite de legi sau reglementări.
- Proprietatea și relațiile dintre proprietari și alte persoane sau entități, inclusiv părți afiliate. Înțelegerea proprietății și a relațiilor poate fi mai complexă într-un grup care operează în mai multe jurisdicții și atunci când există schimbări în proprietate prin constituire, achiziție, cesionare sau asociere în participațiune. Acești factori pot duce la o susceptibilitate crescută de denaturări semnificative.

A94. Înțelegerea gradului în care operațiunile sau activitățile grupului sunt similare poate ajuta la identificarea riscurilor similare de denaturare semnificativă în toate componentele și la conceperea unui răspuns adecvat.

A95. Rezultatele financiare ale entităților sau unităților de afaceri sunt, în general, măsurate și revizuite de conducerea grupului. Intervievările conducerii grupului pot dezvălui faptul că aceasta se bazează pe anumiți indicatori cheie pentru a evalua performanța financiară a entităților și unităților de afaceri ale grupului și pentru a lua măsuri. Înțelegerea unor astfel de indicatori de performanță poate ajuta la identificarea:

- Domeniilor în care există o susceptibilitate crescută la denaturări semnificative (de exemplu, din cauza presiunilor asupra conducerii componentelor de a îndeplini anumiți indicatori de performanță).
- Controalelor asupra procesului de raportare financiară al grupului.

Sistemul de control intern al grupului

Natura și amploarea gradului de uniformitate a controalelor (A se vedea punctul 30(c)(i))

A96. Conducerea grupului poate concepe controale care sunt destinate să funcționeze într-un mod unitar în mai multe entități sau unități de afaceri (adică controale comune). De exemplu, conducerea grupului poate concepe controale comune pentru gestionarea stocurilor, care funcționează utilizând același sistem IT și care sunt implementate în toate entitățile sau unitățile de afaceri din grup. Controalele comune pot exista în fiecare componentă a sistemului de control intern al

grupului și pot fi implementate la diferite niveluri în cadrul grupului (de exemplu, la nivelul grupului consolidat în ansamblu sau pentru alte niveluri de agregare în cadrul grupului). Controalele comune pot fi controale directe sau controale indirecte. Controalele directe sunt controale suficient de precise pentru a aborda riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. Controalele indirecte sunt controale care susțin controalele directe.⁷³

- A97. Înțelegerea componentelor sistemului de control intern al grupului include înțelegerea caracteristicilor unitare ale controalelor din cadrul acelor componente în cadrul grupului. În înțelegerea caracteristicilor unitare ale unui control în cadrul grupului, considerațiile care pot fi relevante includ dacă:
- Controlul este conceput centralizat și trebuie implementat așa cum a fost conceput (adică, fără modificări) la unele sau la toate componentele;
 - Controlul este implementat și, dacă este cazul, monitorizat de persoane cu responsabilități și capacități similare la toate componentele în care este implementat;
 - Dacă un control utilizează informații din aplicațiile IT, aplicațiile IT și alte aspecte ale mediului IT care generează informațiile sunt aceleași în toate componentele sau locațiile; sau
 - Dacă controlul este automatizat, acesta este configurat în același mod în fiecare aplicație IT în toate componentele.
- A98. Adesea, poate fi necesar raționamentul profesional pentru a determina dacă un control este un control unitar. De exemplu, conducerea grupului poate solicita ca toate entitățile și unitățile de afaceri să efectueze o analiză lunară a vechimii soldurilor de creanțe ale clienților, generată de o anumită aplicație IT. Atunci când rapoartele privind vechimea sunt generate de diferite aplicații IT sau implementarea aplicației IT diferă între entități sau unități de afaceri, poate fi necesară evaluarea dacă acest control poate fi considerat comun. Acest aspect se datorează diferențelor de proiectare a controlului care pot exista din cauza existenței diferitelor aplicații IT (de exemplu, dacă aplicația IT este configurată în același mod în toate componentele și dacă există controale IT generale eficiente în diferite aplicații IT).
- A99. Analiza nivelului la care se efectuează controalele în cadrul grupului (de exemplu, la nivelul grupului consolidat în ansamblu sau pentru alte niveluri de agregare din cadrul grupului) și gradul de centralizare și caracterul unitar pot fi importante pentru înțelegerea modului în care informațiile sunt procesate și controlate. În anumite circumstanțe, controalele pot fi efectuate centralizat (de exemplu, efectuate doar la o singură entitate sau unitate de afaceri), dar pot avea un efect generalizat asupra altor entități sau unități de afaceri (de exemplu, un centru de servicii suport care procesează tranzacții în numele altor entități sau unități de afaceri din cadrul grupului). Prelucrarea tranzacțiilor și a controalelor aferente la un centru de servicii suport poate funcționa în același mod pentru acele tranzacții procesate de centrul de servicii suport, indiferent de entitate sau unitate de afaceri (de exemplu, procesele, riscurile și controalele pot fi aceleași indiferent de sursa tranzacției). În astfel de cazuri, poate fi oportun să fie identificate controalele și să fie evaluată elaborarea și să se determine implementarea controalelor și, dacă este cazul, să se testeze eficacitatea operațională, ca o singură populație.

Activități centralizate (A se vedea punctul 30(c)(i)–(ii))

- A100. Conducerea grupului poate centraliza unele dintre activitățile sale, de exemplu, funcțiile de raportare financiară sau contabilă pot fi îndeplinite pentru un anumit grup de tranzacții comune sau alte informații financiare într-un mod consecvent și centralizat pentru mai multe entități sau unități de afaceri (de exemplu, atunci când inițierea, autorizarea, înregistrarea, procesarea sau raportarea tranzacțiilor de venituri se efectuează într-un centru de servicii suport).
- A101. Înțelegerea modului în care activitățile centralizate se încadrează în structura generală a grupului și a naturii activităților întreprinse poate ajuta la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturări semnificative și la răspunsul adecvat la aceste riscuri. De exemplu, controalele dintr-un centru de servicii suport pot funcționa independent de alte controale sau pot depinde de controalele dintr-o entitate sau unitate de afaceri din care provin informațiile financiare (de exemplu, tranzacțiile de vânzare pot fi inițiate și autorizate la o entitate sau unitate de afaceri, dar procesarea poate avea loc la centrul de servicii partajate).
- A102. Auditorul grupului poate implica auditorii componentelor în testarea eficacității operaționale a controalelor comune sau a controalelor legate de activități centralizate. În astfel de circumstanțe, colaborarea eficientă dintre auditorul grupului și auditorii componentelor este importantă, deoarece probele de audit obținute prin testarea eficacității operaționale a controalelor comune sau a controalelor legate de activități centralizate susțin determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond care trebuie efectuate în cadrul grupului.

⁷³ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul A5

Comunicarea privind aspectele semnificative care susțin pregătirea situațiilor financiare ale Grupului (A se vedea punctul 30(c)(iv))

A103. Entitățile sau unitățile de afaceri ale grupului pot utiliza un cadru de raportare financiară din motive legale, de reglementare sau de altă natură, diferit de cadrul de raportare financiară utilizat pentru situațiile financiare ale grupului. În astfel de circumstanțe, înțelegerea proceselor de raportare financiară ale conducerii grupului pentru alinierea politicilor contabile și, atunci când este relevant, a sfârșitului perioadelor de raportare financiară care diferă de cel al grupului, permite auditorului grupului să înțeleagă modul în care se efectuează ajustările, reconcilierile și reclasificările și dacă acestea sunt efectuate centralizat de către conducerea grupului sau de către entitate sau unitatea de afaceri.

Instrucțiuni ale conducerii grupului către entități sau unități de afaceri

A104. La aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),⁷⁴ auditorul grupului trebuie să înțeleagă modul în care conducerea grupului comunică aspectele semnificative care susțin pregătirea situațiilor financiare ale grupului. Pentru a realiza uniformitatea și comparabilitatea informațiilor financiare, conducerea grupului poate emite instrucțiuni (de exemplu, comunicarea politicilor de raportare financiară) entităților sau unităților de afaceri care includ detalii despre procesele de raportare financiară sau pot avea politici comune la nivelul grupului. Înțelegerea instrucțiunilor conducerii grupului poate afecta identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. De exemplu, instrucțiunile inadecvate pot crește probabilitatea de denaturare din cauza riscului ca tranzacțiile să fie înregistrate sau procesate greșit sau ca politicile contabile să fie aplicate incorect.

A105. Înțelegerea de către auditorul grupului a instrucțiunilor sau politicilor poate include următoarele:

- Claritatea și caracterul practic al instrucțiunilor pentru completarea pachetului de raportare.
- Dacă instrucțiunile:
 - Descriu în mod adecvat caracteristicile cadrului de raportare financiară aplicabil și politicile contabile care urmează să fie aplicate;
 - Abordează informațiile necesare pentru pregătirea unor informații care sunt suficiente pentru a respecta cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, de exemplu, prezentarea relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate și informațiile pe segmente;
 - Abordează informațiile necesare pentru efectuarea ajustărilor de consolidare, de exemplu, tranzacțiile intragrup și profiturile nerealizate, precum și soldurile conturilor intragrup; și
 - Includ un calendar de raportare.

Considerații atunci când sunt implicați auditorii componentelor (A se vedea punctele 31–32)

A106. Pe parcursul auditului grupului, auditorul grupului poate comunica aspectele menționate la punctul 31 altor auditori ai componentelor, dacă aceste aspecte sunt relevante pentru activitatea respectivilor auditori ai componentelor. Punctul A144 include exemple de alte aspecte care ar putea necesita comunicarea în timp util în cursul activității auditorului componente.

A107. Natura relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate poate, în anumite circumstanțe, să genereze riscuri mai mari de denaturare semnificativă a situațiilor financiare decât tranzacțiile cu părți neafiliate.⁷⁵ Într-un audit al grupului poate exista un risc mai mare de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, inclusiv din cauza fraudei, asociată cu relațiile cu părțile afiliate atunci când:

- Structura grupului este complexă;
- Sistemele informatice ale grupului nu sunt integrate și, prin urmare, mai puțin eficiente în identificarea și înregistrarea relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate; și
- Există numeroase sau frecvente tranzacții cu părți afiliate între entități și unități de afaceri.

Prin urmare, planificarea și efectuarea auditului cu scepticism profesional, așa cum este prevăzut de ISA 200,⁷⁶ este deosebit de importantă atunci când există aceste circumstanțe.

⁷⁴ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 25(b)

⁷⁵ ISA 550, punctul 2

⁷⁶ ISA 200, punctul 15

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 33)

- A108. Procesul de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului este iterativ și dinamic și poate fi dificil, în special atunci când activitățile componente sunt complexe sau specializate sau când există multe componente în mai multe locații. În aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),⁷⁷ auditorul dezvoltă așteptări inițiale cu privire la riscurile potențiale de denaturare semnificativă și o identificare inițială a categoriilor semnificative de tranzacții, solduri contabile și prezentări de informații din situațiile financiare ale grupului, pe baza înțelegerii sale asupra grupului și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al grupului.
- A109. Așteptările inițiale privind riscurile potențiale de denaturare semnificativă iau în considerare înțelegerea de către auditor a grupului, inclusiv a entităților sau unităților sale de afaceri, precum și a mediilor și industriilor în care acestea operează. Pe baza așteptărilor inițiale, auditorul grupului poate implica și de regulă va implica auditorii componentelor în procedurile de evaluare a riscurilor, deoarece aceștia pot avea cunoștințe și experiență directă cu entitățile sau unitățile de afaceri, care pot fi utile în înțelegerea activităților și a riscurilor aferente și a cazurilor în care pot apărea riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului în legătură cu aceste entități sau unități de afaceri.
- A110. Pentru riscurile identificate de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune, auditorul grupului este obligat să își asume responsabilitatea de a evalua riscul inerent. O astfel de evaluare implică evaluarea probabilității și a magnitudinii denaturării, care ia în considerare modul și gradul în care:⁷⁸
- Factorii de risc inerenți afectează susceptibilitatea aserțiunilor relevante la denaturare.
 - Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare ale grupului afectează evaluarea riscului inerent pentru riscurile de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune.
- A111. Pe baza procedurilor de evaluare a riscurilor efectuate, auditorul grupului poate stabili că un risc evaluat de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului apare doar în legătură cu informațiile financiare ale anumitor componente. De exemplu, riscul de denaturare semnificativă aferent unei acțiuni în justiție poate exista doar în entități sau unități de afaceri care operează într-o anumită jurisdicție sau în entități sau unități de afaceri care au operațiuni sau activități similare.
- A112. Anexa 3 prezintă exemple de evenimente și condiții care, individual sau împreună, pot indica riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, fie din cauza fraudei, fie din cauza erorii, inclusiv în ceea ce privește procesul de consolidare.

Frauda

- A113. La aplicarea ISA 240,⁷⁹ Auditorul este obligat să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare cauzată de fraudă și să elaboreze și să efectueze proceduri de audit suplimentare a căror natură, plasare în timp și amploare răspund riscurilor evaluate de denaturare semnificativă datorată fraudei la nivel de aserțiune. Informațiile utilizate pentru a identifica riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului datorate fraudei pot include următoarele:
- Evaluarea efectuată de conducerea grupului cu privire la riscurile ca situațiile financiare ale grupului să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.
 - Procesul folosit de conducerea grupului pentru a identifica riscurile de fraudă din grup și răspunsul la aceste riscuri, inclusiv riscurile specifice de fraudă identificate de conducerea grupului, sau categoriile semnificative de tranzacții, solduri contabile și prezentări de informații pentru care există un risc probabil de fraudă.
 - Dacă există componente particulare pentru care probabilitatea riscului de fraudă este mai ridicată.
 - Dacă există factori de risc de fraudă sau indicatori privind subiectivitatea din partea conducerii în procesul de consolidare.
 - Modul în care persoanele responsabile cu governanța grupului monitorizează procesele conducerii grupului de identificare a riscurilor de fraudă din grup și răspunsul la acestea precum și controalele stabilite de conducerea grupului pentru atenuarea acestor riscuri.
 - Răspunsurile persoanelor responsabile cu governanța grupului, ale conducerii grupului, ale persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern (și, dacă este cazul, ale conducerii componentelor, auditorilor componentelor și altor

⁷⁷ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul A126

⁷⁸ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 31

⁷⁹ ISA 240, punctele 26, 31

părți) la interviurile efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului cu privire la măsura în care au cunoștință de fraude reale, suspectate sau acuzații de fraudă ce afectează o componentă sau grupul.

Considerente privind implicarea auditorilor componentei (A se vedea punctul 34)

A114. Când auditorul grupului implică auditorii componentelor în elaborarea și efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor, auditorul grupului rămâne responsabil pentru înțelegerea grupului și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al grupului, astfel încât să existe o bază suficientă pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, în conformitate cu punctul 33.

A115. Când probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscurilor nu oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, ISA 315 (Revizuit 2019)⁸⁰ impune auditorului să efectueze proceduri de evaluare a riscurilor suplimentare până când au fost obținute probe de audit care să ofere o astfel de bază.

Pragul de semnificație

Pragul de semnificație funcțional al componentei (A se vedea punctul 35(a))

A116. Punctul 35(a) impune auditorului grupului să determine pragul de semnificație funcțional al componentei pentru fiecare dintre componente, în cazul în care procedurile de audit sunt efectuate asupra informațiilor financiare dezagregate. Valoarea pragului de semnificație funcțional al componentei poate fi diferit pentru fiecare componentă. De asemenea, valoarea pragului de semnificație funcțional al componentei pentru o componentă individuală nu trebuie să fie o porțiune aritmetică a pragului de semnificație funcțional al grupului și, în consecință, agregatul valorilor pragului de semnificație funcțional al componentei poate depăși pragul de semnificație funcțional al grupului.

A117. Prezentul ISA nu impune determinarea pragului de semnificație funcțional al componentei pentru fiecare categorie de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații pentru componentele la care se efectuează proceduri de audit. Totuși, dacă, în circumstanțele specifice grupului, există una sau mai multe categorii speciale de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații pentru care se poate aștepta în mod rezonabil ca denaturările cu valori mai mici decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului în ansamblu să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare ale grupului, ISA 320⁸¹ impune o determinare a nivelului sau nivelurilor de semnificație care trebuie aplicate acelor categorii speciale de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații. În aceste circumstanțe, auditorul grupului poate fi nevoit să ia în considerare dacă un prag de semnificație funcțional al componentei, mai mic decât valoarea comunicată auditorului componentei, poate fi adecvat pentru acele categorii speciale de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații.⁸²

A118. Determinarea pragului de semnificație funcțional al componentei nu este un simplu calcul mecanic și implică exercitarea raționamentului profesional. Factorii pe care auditorul grupului îi poate lua în considerare la stabilirea pragului de semnificație funcțional al componentelor includ următorii:

- Gradul de dezagregare a informațiilor financiare pe componente (de exemplu, pe măsură ce gradul de dezagregare pe componente crește, un prag de semnificație funcțional al componentelor mai mic ar fi, în mod normal, adecvat pentru a aborda riscul de agregare). Semnificația relativă a componente pentru grup poate afecta gradul de dezagregare (de exemplu, dacă o singură componentă reprezintă o mare parte a grupului, este probabil să existe o dezagregare mai mică pe componente).
- Așteptări cu privire la natura, frecvența și amploarea denaturărilor din informațiile financiare ale componentelor, de exemplu:
 - Dacă există riscuri specifice informațiilor financiare ale componente (de exemplu, aspecte contabile specifice industriei, tranzacții neobișnuite sau complexe).
 - Natura și amploarea denaturărilor identificate la nivelul componente în auditurile anterioare.

A119. Pentru a aborda riscul de agregare, punctul 35(a) impune ca pragul de semnificație funcțional al componente să fie mai mic decât pragul de semnificație funcțional al grupului. Așa cum se explică în punctul A118, pe măsură ce gradul de dezagregare între componente crește, o valoare mai mică a pragului de semnificație funcțional al componentelor ar fi, în mod normal, potrivită pentru a aborda riscul de agregare. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, pragul de semnificație funcțional al componente poate fi stabilit la o valoare mai apropiată de pragul de semnificație funcțional al grupului, deoarece există un risc de agregare mai mic, cum ar fi atunci când informațiile financiare pentru o componentă reprezintă o parte substanțială a situațiilor financiare ale grupului. Atunci când determină pragul de semnificație funcțional al

⁸⁰ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 35

⁸¹ ISA 320, punctele 10 și A11–A12

⁸² ISA 320, punctul A13

componentei pentru o participație minoritară într-o entitate care este contabilizată prin metoda capitalului propriu, auditorul grupului poate lua în considerare procentul de deținere al grupului și cota-parte din profiturile și pierderile entității în care s-a investit.

A120. În unele cazuri, auditorul grupului sau un auditor al componentei poate efectua proceduri de audit suplimentare asupra unei clase semnificative de tranzacții sau a unui sold semnificativ al unui cont ca o singură populație (adică, fără a fi dezagregată între componente). În astfel de cazuri, pragul de semnificație funcțional al grupului va fi adesea utilizat în scopul efectuării acestor proceduri.

Pragul “evident nesemnificativ” (A se vedea pct: 35(b))

A121. Pragul pentru comunicarea erorilor către auditorul grupului este stabilit la o sumă egală sau mai mică decât suma considerată evident nesemnificativă pentru situațiile financiare ale grupului. În conformitate cu ISA 450,⁸³ acest prag este suma sub care nu ar trebui acumulate denaturări, deoarece auditorul grupului se așteaptă ca acumularea unor astfel de sume să nu aibă în mod clar un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale grupului.

Considerente privind implicarea auditorilor componentei

Comunicarea pragului de semnificație funcțional al componentei (A se vedea punctul 36)

A122. În unele cazuri, poate fi oportun ca auditorul grupului să implice auditorul componentei în determinarea unei valori adecvate a pragului de semnificație funcțional al componentei, având în vedere cunoștințele auditorului componentei despre componentă și potențialele surse de denaturare a informațiilor financiare ale componentei. În acest sens, auditorul grupului poate lua în considerare, de asemenea, comunicarea pragului de semnificație funcțional al grupului către auditorul componentei pentru a sprijini colaborarea în determinarea dacă pragul de semnificație funcțional al componentei, în raport cu pragul de semnificație funcțional al grupului, este adecvat în circumstanțele date.

A123. Pragul de semnificație funcțional al componentei se bazează, cel puțin parțial, pe așteptările privind natura, frecvența și amploarea denaturărilor din informațiile financiare ale componentei. Prin urmare, comunicarea continuă între auditorul componentei și auditorul grupului este importantă, în special dacă numărul și amploarea denaturărilor identificate de auditorul componentei sunt mai mari decât cele așteptate.

Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 37)

Efectuarea procedurilor de audit suplimentare

Efectuarea procedurilor de audit suplimentare centralizat

A124. Procedurile de audit suplimentare pot fi concepute și efectuate centralizat dacă probele de audit care urmează să fie obținute din efectuarea procedurilor de audit suplimentare asupra uneia sau mai multor categorii semnificative de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații, în ansamblu, vor răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă, de exemplu, dacă înregistrările contabile pentru tranzacțiile de venituri ale întregului grup sunt menținute centralizat (de exemplu, la un centru de servicii suport). Factorii care pot fi relevanți pentru determinarea de către auditor a efectuării centralizate a procedurilor de audit suplimentare includ, de exemplu:

- Nivelul de centralizare a activităților relevante pentru raportarea financiară.
- Natura și gradul unitar al controalelor.
- Uniformitatea activităților și liniilor de afaceri ale grupului.

A125. Auditorul grupului poate stabili că informațiile financiare ale mai multor componente pot fi considerate ca o singură populație în scopul efectuării unor proceduri de audit suplimentare, de exemplu, atunci când tranzacțiile sunt considerate omogene deoarece au aceleași caracteristici, riscurile aferente de denaturare semnificativă sunt aceleași și controalele sunt concepute și funcționează într-un mod consecvent.

A126. Atunci când procedurile de audit suplimentare sunt efectuate centralizat, auditorii componentelor pot fi în continuare implicați. De exemplu, atunci când grupul are mai multe centre de servicii comune, auditorul grupului poate implica auditorii componentelor în efectuarea unor proceduri de audit suplimentare pentru aceste centre de servicii comune.

Efectuarea unor proceduri de audit suplimentare la nivelul componentei

A127. În alte circumstanțe, procedurile de răspuns la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului care sunt legate de informațiile financiare ale unei componente pot fi efectuate mai eficient la nivel de componentă. Acesta poate fi cazul atunci când grupul are:

⁸³ ISA 450, punctul A3

- Fluxuri de venituri diferite;
- Mai multe linii de afaceri;
- Operațiuni în mai multe locații; sau
- Sisteme descentralizate de control intern.

Un număr mare de componente ale căror informații financiare sunt ne semnificative individual, dar semnificative în agregatul situațiilor financiare ale grupului

A128. Un grup poate fi alcătuit dintr-un număr mare de componente ale căror informații financiare sunt individual ne semnificative, dar semnificative în ansamblu pentru situațiile financiare ale grupului. Circumstanțele precum acestea, în care categoriile semnificative de tranzacții, soldurile contabile sau informațiile prezentate în situațiile financiare ale grupului sunt dezagregate pe un număr mare de componente, pot prezenta provocări suplimentare pentru auditorul grupului în planificarea și efectuarea procedurilor de audit suplimentare.

A129. În unele cazuri, poate fi posibil să fie obținute probe de audit suficiente și adecvate prin efectuarea unor proceduri de audit suplimentare la nivel central asupra acestor categorii semnificative de tranzacții, soldurile contabile sau informațiile prezentate (de exemplu, dacă sunt omogene, fac obiectul unor controale comune și se poate obține acces la informații adecvate). Procedurile de audit suplimentare pot include, de asemenea, proceduri analitice de fond în conformitate cu ISA 520.⁸⁴ În funcție de circumstanțele misiunii, informațiile financiare ale componentelor pot fi agregate la niveluri adecvate în scopul dezvoltării așteptărilor și determinării valorii oricărei diferențe dintre sumele înregistrate și valorile așteptate în efectuarea procedurilor analitice de fond. În aceste circumstanțe poate fi utilă folosirea instrumentelor și tehnicilor automatizate.

A130. În alte situații, poate fi necesară efectuarea unor proceduri de audit suplimentare la anumite componente pentru a evalua riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. Determinarea componentelor la care urmează să fie efectuate procedurile de audit, precum și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit suplimentare care trebuie efectuate la componentele selectate, sunt aspecte ce țin de raționamentul profesional. În aceste circumstanțe, introducerea unui element de imprevizibilitate în componentele selectate pentru testare poate fi, de asemenea, utilă în ceea ce privește riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului din cauza fraudei (a se vedea și punctul A136).

Natura și amploarea procedurilor de audit suplimentare

A131. Ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă, auditorul grupului poate determina ca fiind adecvat următorul domeniu de activitate la o componentă (cu implicarea auditorilor componentelor, după caz):

- Proiectarea și efectuarea unor proceduri de audit suplimentare asupra tuturor informațiilor financiare ale componentei;
- Elaborarea și efectuarea unor proceduri de audit suplimentare asupra uneia sau mai multor categorii de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații; sau
- Efectuarea unor proceduri de audit suplimentare specifice.

A132. Deși auditorul grupului își asumă responsabilitatea pentru natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit suplimentare care urmează să fie efectuate, auditorii componentelor pot fi, și adesea sunt, implicați în toate fazele auditului grupului, inclusiv în elaborarea și efectuarea procedurilor de audit suplimentare.

Elaborarea și efectuarea procedurilor de audit suplimentare asupra întregii informații financiare a componentei

A133. Auditorul grupului poate stabili faptul că elaborarea și efectuarea procedurilor de audit suplimentare asupra întregilor informații financiare ale unei componente reprezintă o abordare adecvată, inclusiv atunci când:

- Este necesar să fie obținute probe de audit asupra tuturor sau unei proporții semnificative a informațiilor financiare ale unei componente pentru a răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.
- Există un risc generalizat de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului din cauza existenței unor evenimente sau condiții la nivelul componentei care pot fi relevante pentru evaluarea de către auditorul grupului a evaluării conducerii grupului privind capacitatea grupului de a-și continua activitatea.

⁸⁴ ISA 520, *Proceduri analitice*

Elaborarea și efectuarea procedurilor de audit suplimentare asupra uneia sau mai multor categorii de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații

A134. Auditorul grupului poate stabili că elaborarea și efectuarea unor proceduri de audit suplimentare asupra uneia sau mai multor categorii de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații financiare ale unei componente reprezintă o abordare adecvată pentru a aborda riscurile evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. De exemplu, o componentă poate avea operațiuni limitate, dar deține o parte semnificativă din terenurile și clădirile grupului sau are solduri fiscale semnificative.

Efectuarea procedurilor de audit suplimentare specifice

A135. Auditorul grupului poate stabili că elaborarea și efectuarea unor proceduri de audit suplimentare specifice asupra informațiilor financiare ale unei componente reprezintă o abordare adecvată, cum ar fi atunci când este nevoie să se obțină probe de audit doar pentru una sau mai multe aserțiuni relevante. De exemplu, auditorul grupului poate testa centralizat multe categorii de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații și poate solicita auditorului componente să efectueze proceduri de audit suplimentare specifice la nivelul componente respective (de exemplu, proceduri de audit suplimentare specifice legate de evaluarea creanțelor sau a litigiilor în jurisdicția componente sau de existența unui activ).

Elementul de imprevizibilitate

A136. Incluziunea unui element de imprevizibilitate în tipul activităților care urmează a fi desfășurate, entitățile sau unitățile de afaceri la nivelul cărora sunt aplicate procedurile, precum și gradul de implicare a auditorului grupului în aceste activități poate crește probabilitatea identificării unei denaturări semnificative a informațiilor financiare ale componentelor, care poate duce la o denaturare semnificativă a situațiilor financiare consolidate ale grupului din cauza fraudei.⁸⁵

Eficacitatea operațională a controalelor

A137. Auditorul grupului se poate baza pe eficacitatea operațională a controalelor care operează în întregul grup pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de fond care trebuie efectuate fie la nivelul grupului, fie la nivelul componente. ISA 330⁸⁶ impune auditorului să elaboreze și să efectueze teste ale controalelor pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a acestor controale. Auditorii componentelor pot fi implicați în elaborarea și efectuarea unor astfel de teste ale controalelor.

A138. Dacă se detectează abateri de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze, ISA 330⁸⁷ impune auditorului să facă interviuri specifice pentru a înțelege aceste aspecte și potențialele lor consecințe. Dacă se detectează mai multe abateri decât cele așteptate ca urmare a testării eficacității operaționale a controalelor, auditorul grupului poate fi nevoit să revizuiască planul de audit al grupului. Posibilele revizuiuri ale planului de audit al grupului pot include:

- Solicitarea efectuării unor proceduri de fond suplimentare la anumite componente.
- Identificarea și testarea eficacității operaționale a altor controale relevante care sunt proiectate și implementate eficient.
- Creșterea numărului de componente selectate pentru proceduri de audit suplimentare.

A139. Atunci când eficacitatea operațională a controalelor este testată centralizat (de exemplu, controale la un centru de servicii suport sau testarea controalelor comune), auditorul grupului poate fi nevoit să comunice auditorilor componentelor informații despre activitatea de audit efectuată. De exemplu, atunci când unui auditor al componente i se solicită să elaboreze și să efectueze proceduri de fond asupra întregii informații financiare a componente sau să elaboreze și să efectueze proceduri de fond asupra uneia sau mai multor categorii de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații, auditorul componente poate discuta cu auditorul grupului despre testarea controalelor efectuată centralizat pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de fond.

Procesul de consolidare

Procedurile de consolidare (A se vedea punctul 38)

A140. Procedurile de audit suplimentare privind procesul de consolidare, inclusiv subconsolidările, pot include:

- Stabilirea dacă intrările contabile necesare sunt reflectate în consolidare; și
- Evaluarea eficacității operaționale a controalelor asupra procesului de consolidare și luarea de măsuri adecvate dacă se constată că există controale ineficiente.

⁸⁵ ISA 240, punctul 30(c)

⁸⁶ ISA 330, punctul 8

⁸⁷ ISA 330, punctul 17

Ajustări de consolidare și reclasificări (A se vedea punctul 38(b))

A141. Procesul de consolidare poate necesita ajustări și reclasificări ale sumelor raportate în situațiile financiare ale grupului care nu trec prin aplicațiile IT obișnuite și care pot să nu fie supuse aceluiași controale la care sunt supuse alte informații financiare. Evaluarea de către auditorul grupului a caracterului adecvat, complet și exact al ajustărilor și reclasificărilor poate include:

- Dacă ajustările semnificative reflectă în mod corespunzător evenimentele și tranzacțiile care stau la baza acestora;
- Dacă entitățile sau unitățile de afaceri ale căror informații financiare au fost incluse în situațiile financiare ale grupului au fost incluse în mod corespunzător;
- Dacă ajustările semnificative au fost calculate, procesate și autorizate corect de către conducerea grupului și, atunci când este cazul, de către conducerea componentelor;
- Dacă ajustările semnificative sunt justificate corespunzător și documentate suficient și
- Reconcilierea și eliminarea tranzacțiilor intra-grup, a profiturilor nerealizate și a soldurilor conturilor intra-grup.

Considerații atunci când sunt implicați auditorii componentelor (A se vedea punctele 42–43)

A142. Atunci când auditorul grupului implică auditorii componentelor în proiectarea sau efectuarea unor proceduri de audit suplimentare, auditorul componentei poate stabili că utilizarea activității unui expert al auditorului este adecvată și poate comunica acest aspect auditorului grupului. În astfel de circumstanțe, atunci când stabilește dacă proiectarea și efectuarea procedurilor de audit suplimentare de către auditorul componentei sunt adecvate, auditorul grupului poate, de exemplu, să discute cu auditorul componentei:

- Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului auditorului.
- Evaluarea de către auditorul componentei a caracterului adecvat al activității expertului auditorului pentru scopurile auditorului grupului.

A143. Nivelul adecvat de implicare a auditorului grupului poate depinde de circumstanțele și structura grupului, precum și de alți factori, cum ar fi experiența anterioară a auditorului grupului cu auditorii componentelor care efectuează proceduri privind procesul de consolidare, inclusiv subconsolidări, și circumstanțele misiunii de audit a grupului (de exemplu, dacă informațiile financiare ale unei entități sau unități de afaceri nu au fost elaborate în conformitate cu aceleași politici contabile aplicate situațiilor financiare ale grupului).

Evaluarea comunicării auditorului componentei și a adecvării muncii sale

Comunicarea privind aspectele relevante pentru concluzia auditorului grupului cu privire la auditul grupului (A se vedea punctul 45)

A144. Deși aspectele care trebuie comunicate în conformitate cu punctul 45 sunt relevante pentru concluzia auditorului grupului cu privire la auditul grupului, anumite aspecte pot fi comunicate în cursul procedurilor auditorului componentei. Pe lângă aspectele menționate în punctele 32 și 50, astfel de aspecte pot include, de exemplu:

- Informații privind nerespectarea cerințelor etice relevante, inclusiv ale prevederilor privind independența;
- Informații privind cazurile de nerespectare a legilor sau reglementărilor;
- Riscuri semnificative de denaturare semnificativă noi, inclusiv riscuri de fraudă;
- Fraudă sau acte ilegale identificate sau suspectate care implică conducerea sau angajații componentei și care ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale grupului; sau
- Tranzacții semnificative și neobișnuite.

Comunicarea denaturărilor informațiilor financiare ale componentelor (A se vedea punctul 45(e))

A145. Informațiile privind denaturările corectate și necorectate în cadrul componentelor poate alerta auditorul grupului cu privire la potențiale deficiențe generalizate ale controlului intern, atunci când sunt luate în considerare împreună cu comunicarea deficiențelor în conformitate cu punctul 45(g). În plus, un număr mai mare decât cel așteptat de denaturări identificate (necorectate sau corectate) poate indica un risc mai mare de denaturări nedetectate, ceea ce poate determina auditorul grupului să concluzioneze că este necesară efectuarea unor proceduri de audit suplimentare la anumite componente.

Constatările sau concluziile generale ale auditorului componentei (A se vedea punctul 45(k))

A146. Forma și conținutul rezultatelor obținute de la auditorul componentei sunt influențate de natura și amploarea activității de audit pe care auditorul componentei a fost solicitat să o efectueze. Politicile sau procedurile firmei auditorului grupului pot aborda forma sau formularea specifică a unei concluzii generale a auditorului componentei privind activitatea de audit efectuată în scopul auditului grupului. În unele cazuri, legislația sau reglementările locale pot specifica forma concluziei (de exemplu, o opinie) care trebuie furnizată de auditorul componentei.

Evaluarea adecvării comunicărilor cu auditorul componentei a în raport cu scopurile auditorului grupului (A se vedea punctul 46(b))

A147. Dacă auditorul grupului stabilește că comunicările auditorului componentei nu sunt adecvate scopurilor auditorului grupului, acesta poate lua în considerare, de exemplu:

- Informații suplimentare obținute de la auditorul componentei (de exemplu, prin discuții sau întâlniri suplimentare);
- Necesitatea revizuirii documentației de audit suplimentare a auditorului componentei în conformitate cu punctul 47;
- Posibilitatea necesității efectuării de proceduri de audit suplimentare în conformitate cu punctul 48 sau
- Existența îngrijorării cu privire la competența sau capacitățile auditorului componentei.

Revizuirea documentației de audit suplimentare a auditorului componentelor (A se vedea punctul 47)

A148. Punctul A75 oferă îndrumări pentru auditorul grupului în adaptarea naturii, plasării în timp și amplitudinii îndrumării și supravegherii auditorului componentei, precum și a revizuirii activității acestuia, pe baza faptelor și circumstanțelor auditului grupului și a altor aspecte (de exemplu, riscurile evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului). Analiza auditorului grupului în conformitate cu punctul 47(c) poate fi, de asemenea, afectată de următoarele aspecte relevante pentru implicarea continuă a auditorului grupului în activitatea auditorului componentei:

- Comunicări din partea auditorului componentei, inclusiv cele în conformitate cu punctul 45 din prezentul ISA; și
- Revizuirea documentației de audit a auditorului componentei de către auditorul grupului pe parcursul auditului grupului (de exemplu, pentru a îndeplini cerințele punctelor 34, 42 și 43) sau de către partenerul de misiune la nivelul grupului în conformitate cu punctul 31 din ISA 220 (Revizuit).

A149. Alți factori care pot afecta determinarea auditorului grupului cu privire la necesitatea și măsura în care este necesară revizuirea documentației de audit suplimentare a auditorului componentei în circumstanțe includ:

- Gradul în care auditorul componentei a fost implicat în procedurile de evaluare a riscurilor și în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului;
- Raționamentele semnificative formulate de auditorul componentei și constatările sau concluziile acestuia cu privire la aspectele semnificative pentru situațiile financiare ale grupului;
- Competența și capacitățile membrilor echipei de audit cu mai multă experiență din partea auditorului componentei responsabil de revizuirea activității persoanelor cu mai puțină experiență; și
- Dacă auditorul componentei și auditorul grupului sunt supuși unor politici sau proceduri comune de revizuire a documentației de audit.

Evenimente ulterioare (A se vedea punctele 49–50)

A150. Auditorul grupului poate:

- Solicita unui auditor al componentei să efectueze proceduri privind evenimentele ulterioare pentru a ajuta auditorul grupului să identifice evenimentele care au loc între datele informațiilor financiare ale componentelor și data raportului auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului.
- Efectua proceduri de audit pentru a acoperi perioada dintre data comunicării evenimentelor ulterioare de către auditorul componentei și data raportului auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului.

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor de audit obținute

Suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit obținute (A se vedea punctul 51)

A151. Auditul situațiilor financiare ale grupului este un proces cumulativ și iterativ. Pe măsură ce auditorul grupului efectuează proceduri de audit planificate, probele de audit obținute pot determina auditorul grupului să modifice natura, plasarea în timp sau amploarea altor proceduri de audit planificate, deoarece auditorul grupului poate lua la cunoștință informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor. De exemplu:

- Erorile identificate la o componentă pot necesita a fi luate în considerare în raport cu alte componente; sau
- Auditorul grupului poate lua la cunoștință despre restricții de acces la informații sau la persoane la o componentă din cauza schimbărilor de mediu (de exemplu, război, tulburări civile sau izbucniri de boli).

În astfel de circumstanțe, auditorul grupului poate fi nevoit să reevalueze procedurile de audit planificate, pe baza analizei revizuite a riscurilor evaluate pentru toate sau unele dintre categoriile semnificative de tranzacții, solduri contabile sau prezentări de informații și aserțiuni aferente.

A152. Evaluarea cerută de punctul 51 ajută auditorul grupului să determine dacă strategia generală de audit al grupului și planul de audit al grupului, elaborate pentru a răspunde riscurilor evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, continuă să fie adecvate. Poate fi, de asemenea, utilă în scopul acestei evaluări în contextul situațiilor financiare ale grupului, cerința din ISA 330⁸⁸ ca auditorul, indiferent de riscurile evaluate de denaturare semnificativă, să elaboreze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare categorie semnificativă de tranzacții, solduri contabile și prezentări de informații

A153. Auditorul grupului poate analiza exercitarea scepticismului profesional de către echipa misiunii atunci când evaluează caracterul adecvat și suficient al probelor de audit obținute. De exemplu, auditorul grupului poate analiza dacă aspecte precum cele descrise la punctul A17 au determinat în mod necorespunzător echipa misiunii să:

- Obțină probe de audit mai ușor de accesat, fără a acorda o atenție adecvată relevanței și fiabilității acestora;
- Obțină probe mai puțin convingătoare decât este necesar în circumstanțele date; sau
- Elaboreze și execute proceduri de audit într-un mod care este subiectiv pentru obținerea de probe coroborative sau excluderea probelor contradictorii.

A154. ISA 220 (Revizuit)⁸⁹ impune partenerului de misiune să stabilească, la sau înainte de data raportului auditorului, prin revizuirea documentației de audit și discuții cu echipa misiunii, că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pentru a susține concluziile la care s-a ajuns și pentru emiterea raportului auditorului. Informațiile care pot fi relevante pentru evaluarea de către auditorul grupului a probelor de audit obținute din activitatea desfășurată de către auditorii componentelor depind de faptele și circumstanțele auditului grupului și pot include:

- Comunicările din partea auditorilor componente cerute de punctul 45, inclusiv constatările sau concluziile generale ale auditorilor componente cu privire la activitatea desfășurată în scopul auditului grupului;
- Alte comunicări din partea auditorilor componente pe parcursul auditului grupului, inclusiv cele cerute de punctul 32; și
- Îndrumarea și supravegherea auditorilor componente de către auditorul grupului și revizuirea activității acestora, inclusiv, după caz, revizuirea de către auditorul grupului a documentației de audit suplimentare a auditorului componente în conformitate cu punctul 47.

A155. În anumite circumstanțe, o notă generală sintetizată care descrie activitatea efectuată și rezultatele acesteia poate oferi o bază în sine pentru ca auditorul grupului să concluzioneze că activitatea efectuată și dovezile de audit obținute de auditorul componente sunt suficiente pentru scopul auditului grupului. Acesta poate fi cazul, de exemplu, atunci când auditorului componente i s-a solicitat să efectueze proceduri de audit suplimentare specifice, așa cum au fost identificate și comunicate de către auditorul grupului.

Evaluarea efectului asupra opiniei de audit la nivelul grupului (A se vedea punctul 52)

A156. Evaluarea partenerului de misiune la nivelul grupului poate analiza inclusiv dacă denaturările corectate și necorectate comunicate de auditorii componentelor indică o problemă sistemică (de exemplu, privind tranzacțiile supuse politicilor contabile comune sau controalelor comune) care poate afecta alte componente.

Raportul auditorului (A se vedea punctul 53)

A157. Deși auditorii componente pot desfășura activități asupra informațiilor financiare ale componente pentru auditul grupului și, ca atare, sunt responsabili pentru constatările sau concluziile lor generale, partenerul de misiune la nivelul grupului sau firma partenerului de misiune la nivelul grupului este responsabilă pentru opinia de audit la nivelul grupului.

A158. Atunci când opinia de audit la nivelul grupului este modificată deoarece auditorul grupului nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu informațiile financiare ale uneia sau mai multor componente, secțiunea „Baza opiniei cu rezerve” sau „Baza imposibilității de a exprima o opinie” din raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale

⁸⁸ ISA 330, punctul 18

⁸⁹ ISA 220 (Revizuit), punctul 32

grupului descrie motivele acestei incapacități.⁹⁰ În anumite circumstanțe, o referire la un auditor al componentei poate fi necesară pentru a descrie în mod adecvat motivele opiniei modificate, de exemplu, atunci când auditorul componentei nu este capabil să efectueze sau să finalizeze activitatea solicitată asupra informațiilor financiare ale componentei din cauza unor circumstanțe independente de voința conducerii componentei.

Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului

Comunicarea cu conducerea grupului (A se vedea punctele 54–56)

A159. Auditul grupului poate fi complex din cauza numărului și naturii entităților și unităților de afaceri care alcătuiesc grupul. În plus, așa cum se explică în punctul A7, auditorul grupului poate stabili că anumite entități sau unități de afaceri pot alcătui împreună o componentă în scopul planificării și efectuării auditului grupului. Prin urmare, discutarea cu conducerea grupului a unei prezentări generale a domeniului de aplicare și a plasării în timp planificate poate ajuta la coordonarea activității desfășurate la nivelul componentelor, inclusiv atunci când sunt implicați auditorii componentelor, și la identificarea conducerii componentelor (a se vedea punctul A24).

A160. ISA 240⁹¹ conține cerințe și îndrumări privind comunicarea fraudei către conducere și, atunci când conducerea ar putea fi implicată în fraudă, către persoanele responsabile cu guvernarea.

A161. Conducerea grupului poate fi nevoită să păstreze confidențialitatea anumitor informații semnificative sensibile. Exemple de aspecte care pot fi semnificative pentru situațiile financiare ale componentei, de care conducerea componentei poate să nu fie conștientă, includ următoarele::

- Potențiale litigii.
- Planuri de abandonare a activelor operaționale semnificative.
- Evenimente ulterioare.
- Acorduri juridice semnificative.

A162. Conducerea grupului poate informa auditorul grupului cu privire la neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate cu legile sau reglementările în cadrul entităților sau unităților de afaceri din cadrul grupului. Punctul A87 oferă îndrumări pentru partenerul de misiune la nivelul grupului în aceste circumstanțe.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului (A se vedea punctul 57)

A163 Aspectele pe care auditorul grupului le comunică persoanelor responsabile cu guvernarea grupului pot include și pe cele aduse la cunoștința auditorului grupului de către auditorii componentei, pe care auditorul grupului le consideră semnificative pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernarea grupului. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea grupului poate avea loc în diferite momente ale auditului grupului. De exemplu, aspectul menționat la punctul 57(a) poate fi comunicat după ce auditorul grupului a stabilit activitatea care trebuie efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor. Pe de altă parte, aspectul menționat la punctul 57(b) poate fi comunicat la sfârșitul auditului, iar aspectele menționate la punctele 57(c)–(d) pot fi comunicate atunci când apar.

A164. ISA 260 (Revizuit)⁹² impune auditorului să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea o prezentare generală a domeniului de aplicare și a plasării în timp a planificării auditului. Pentru un audit de grup, această comunicare ajută persoanele responsabile cu guvernarea să înțeleagă modul în care auditorul grupului a stabilit componentele la care se va efectua activitatea de audit, inclusiv dacă anumite entități sau unități de afaceri ale grupului vor fi considerate împreună ca o componentă și implicarea planificată a auditorilor componentelor. Această comunicare ajută, de asemenea, la facilitarea unei înțelegeri reciproce și a unei discuții despre grup și mediul său (a se vedea punctul 30) și despre domeniile, dacă există, în care persoanele responsabile cu guvernarea pot solicita auditorului grupului să întreprindă proceduri de audit suplimentare.

Comunicarea deficiențelor identificate în controlul intern (A se vedea punctul 58)

A165. Auditorul grupului este responsabil pentru determinarea, pe baza activității de audit efectuate, dacă una sau mai multe deficiențe identificate, individual sau în combinație, constituie deficiențe semnificative.⁹³ Auditorul grupului poate solicita răspuns de la auditorul componentei cu privire la aspectul dacă o deficiență identificată sau o combinație de deficiențe la nivelul componentei reprezintă o deficiență semnificativă în controlul intern.

⁹⁰ ISA 705 (Revizuit), punctele 20 și 24

⁹¹ ISA 240, punctele 41–43

⁹² ISA 260 (Revizuit), punctul 15

⁹³ ISA 265, punctul 8

Documentarea (A se vedea punctul 59)

A166. Alte ISA-uri conțin cerințe specifice de documentare care au scopul de a clarifica aplicarea ISA 230 în circumstanțele specifice ale acelor ISA-uri. Anexa la ISA 230 enumeră alte ISA-uri care conțin cerințe specifice de documentare și îndrumări.

A167. Documentația de audit pentru auditul grupului susține evaluarea auditorului grupului, în conformitate cu punctul 51, cu privire la obținerea unor probe de audit suficiente și adecvate pe care să se bazeze opinia de audit la nivelul grupului. A se vedea și punctul A154.

A168. Documentația de audit pentru auditul grupului cuprinde:

- Documentația din dosarul auditorului grupului; și
- Documentația separată din dosarele respective ale auditorului componentei referitoare la activitatea desfășurată de auditorii componentei în scopul auditului grupului (adică documentația de audit a auditorului componentei).

A169. Organizarea finală și păstrarea documentației de audit pentru un audit al grupului sunt supuse politicilor sau procedurilor firmei auditorului grupului, în conformitate cu ISQM 1.⁹⁴ Auditorul grupului poate oferi instrucțiuni specifice auditorilor componentei cu privire la organizarea și păstrarea documentației activității desfășurate de aceștia în scopul auditului grupului.

Baza pentru determinarea componentelor de către auditorul grupului (A se vedea punctul 59(b))

A170. Baza pentru determinarea componentelor de către auditorul grupului poate fi documentată în diverse moduri, inclusiv, de exemplu, documentația referitoare la îndeplinirea cerințelor din punctele 22, 33 și 57(a) ale acestui ISA.

Baza pentru determinarea competenței și capacităților auditorilor componentelor de către auditorul grupului (A se vedea punctul 59(d))

A171. ISQM 1⁹⁵ oferă îndrumări cu privire la aspectele pe care politicile sau procedurile firmei le pot aborda în ceea ce privește competența și capacitățile membrilor echipei misiunii. Astfel de politici sau proceduri pot descrie sau oferi îndrumări cu privire la modul de documentare a determinării competenței și capacităților echipei misiunii, inclusiv a auditorilor componentelor. De exemplu, confirmarea obținută de la auditorul componentelor în conformitate cu punctul 24 poate include informații despre experiența relevantă în domeniu a auditorului componentei. Auditorul grupului poate solicita, de asemenea, confirmarea faptului că auditorul componentei are suficient timp pentru a efectua procedurile de audit atribuite.

Documentația privind îndrumarea și supervizarea auditorilor componentelor și revizuirea activității acestora (A se vedea punctul 59(f))

A172. Astfel cum este descris la punctul A75, abordarea îndrumării, supervizării și revizuirii într-un audit de grup va fi adaptată de către auditorul grupului pe baza faptelor și circumstanțelor misiunii și va include, în general, o combinație între abordarea politicilor sau procedurilor firmei auditorului grupului și răspunsuri specifice auditului grupului. Astfel de politici sau proceduri pot, de asemenea, descrie sau oferi îndrumări cu privire la documentația privind îndrumarea și supervizarea echipei misiunii de către auditorul grupului și revizuirea activității acestora.

A173. ISA 300⁹⁶ impune auditorului să dezvolte un plan de audit care să includă o descriere a naturii, plasării în timp și amplitudinii îndrumării și supervizării planificate a membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora. Atunci când sunt implicați auditori ai componentelor, amplitudinea acestor descrieri va varia adesea în funcție de componentă, recunoscând că natura, plasarea în timp și amplitudinea planificate ale îndrumării și supervizării auditorilor componentelor, precum și revizuirea activității acestora, pot fi influențate de aspectele descrise la punctul A51.

A174. Documentația auditorului grupului privind îndrumarea și supravegherea auditorilor componentelor și revizuirea activității acestora poate include, de exemplu:

- Comunicări necesare cu auditorii componentelor, inclusiv instrucțiuni emise și alte confirmări cerute de prezentul ISA.
- Justificarea selectării vizitelor la sediile auditorilor componentelor, a participanților la întâlniri și a naturii aspectelor discutate.
- Aspecte discutate în cadrul întâlnirilor cu auditorii componentelor sau cu conducerea componentelor.

⁹⁴ ISQM 1, punctele 31(f) și A83–A85

⁹⁵ ISQM 1, punctul A96

⁹⁶ ISA 300, punctul 9

- Justificarea determinării de către auditorul grupului a documentației de audit a auditorului componentelor selectate pentru revizuire.
- Modificări ale naturii planificării și ale gradului de implicare în activitatea auditorilor componentelor, precum și motivele care stau la baza acestui fapt (de exemplu, desemnarea unor membri ai echipei de audit cu mai multă experiență în domenii ale auditului care sunt mai complexe sau subiective decât cele anticipate inițial).

A175. Punctul 47 impune auditorului grupului să determine dacă și în ce măsură este necesar să fie revizuită documentația de audit suplimentară a auditorului componentei. Punctele A148–A149 oferă îndrumări auditorului grupului în luarea acestei decizii.

A176. Documentația de audit a auditorului componentei nu trebuie, în mod normal, reprodusă în dosarul de audit al auditorului grupului. Cu toate acestea, auditorul grupului poate decide să rezume, să reproducă sau să păstreze copii ale anumitor documente ale auditorului componentei în dosarul de audit al auditorului grupului pentru a completa descrierea unui anumit aspect în comunicările auditorului componentei, inclusiv aspectele care trebuie comunicate conform prezentului ISA. Exemple de astfel de documentație a auditorului componentei pot include:

- O listă sau un rezumat al raționamentelor semnificative formulate de auditorul componentei și concluziile la care s-a ajuns pe baza acestora, care sunt relevante pentru auditul grupului;
- Aspecte care pot necesita comunicarea către persoanele responsabile cu guvernanta grupului; sau
- Aspecte care pot fi considerate aspecte cheie de audit care trebuie comunicate în raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului.

A177. Atunci când este impus de legislație sau de reglementări, este posibil să fie necesară includerea anumitor documente ale auditorului componentei în dosarul de audit al auditorului grupului, de exemplu, pentru a răspunde solicitării unei autorități de reglementare de a revizui documentația referitoare la activitatea efectuată de un auditor al componentei.

A178. Politicile sau procedurile stabilite de firmă în conformitate cu sistemul de management al calității firmei sau resursele furnizate de firmă sau de o rețea pot ajuta auditorul grupului în documentarea instrucțiunilor de grup și supravegherii auditorilor componentelor și a revizuirii activității acestora. De exemplu, un instrument electronic de audit poate fi utilizat pentru a facilita comunicarea dintre auditorul grupului și auditorii componentei. Instrumentul electronic de audit poate fi, de asemenea, utilizat pentru documentația de audit, inclusiv furnizarea de informații despre persoana (le) responsabilă (e) cu revizuirea și data(datele) și amplasarea revizuirii lor.

Considerații suplimentare atunci când accesul la documentația de audit a auditorului componentei este restricționat (A se vedea punctul 59)

A179. Documentația de audit pentru un audit de grup poate prezenta unele complexități sau provocări suplimentare în anumite circumstanțe. Acesta poate fi cazul, de exemplu, atunci când legislația sau reglementările restricționează auditorul componentei de la furnizarea de documentație în afara jurisdicției sale sau când războiul, tulburările civile sau izbucnirile de boli restricționează accesul la documentația relevantă a auditului auditorului componentei.

A180. Auditorul grupului poate depăși astfel de restricții, de exemplu, prin:

- Vizitarea sediului auditorului componentei sau întâlnirea cu auditorul componentei într-o locație diferită de cea în care se află auditorul componentei, pentru a revizui documentația de audit a auditorului componentei;
- Revizuirea documentației de audit relevante de la distanță, prin utilizarea tehnologiei, atunci când acest lucru nu este interzis de legislație sau reglementări;
- Solicitarea adresată auditorului componentei de a pregăti și furniza un memorandum care abordează informațiile relevante și purtarea de discuții cu auditorul componentei, dacă este necesar, pentru a discuta conținutul memorandumului; sau
- Discutarea cu auditorul componentei a procedurilor efectuate, a probelor obținute și a concluziilor la care a ajuns auditorul componentei.

Dacă una sau mai multe dintre acțiunile descrise mai sus pot fi suficiente pentru a depăși restricțiile, este un aspect ce ține de raționamentul profesional, în funcție de faptele și circumstanțele auditului grupului.

A181. Atunci când accesul la documentația de audit a auditorului componentei este restricționat, documentația auditorului grupului trebuie totuși să respecte cerințele ISA-urilor, inclusiv cele referitoare la documentația naturii, plasării în timp și amplitudinii îndrumării și supravegherii de către auditorul grupului a auditorilor componentei și revizuirea activității acestora. Îndrumările din punctele A148–A149 pot fi utile în determinarea amplitudinii revizuirii de către auditorul grupului a documentației de audit a auditorului componentei în aceste circumstanțe. Punctele A176 și A177 oferă exemple de

circumstanțe în care anumite documente de audit ale auditorului componente pot fi incluse în dosarul de audit al auditorului grupului.

- A182. Dacă auditorul grupului nu poate depăși restricțiile privind accesul la documentația de audit a auditorului componente, auditorul grupului poate fi nevoit să ia în considerare dacă există o limitare a domeniului de aplicare care ar putea necesita o modificare a opiniei asupra situațiilor financiare ale grupului. A se vedea punctul A45.

Anexa 1

(A se vedea punctul A42)

Exemplu de raport al auditorului independent în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Auditul unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (fiind aplicabile prevederile ISA 600).**
- **Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS (un cadru de raportare financiară cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate în conformitate cu ISA 210.**
- **Auditorul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o componentă semnificativă contabilizată prin metoda punerii în echivalență (recunoscută la valoarea de 15 milioane USD în situația poziției financiare, ceea ce reflectă active totale de 60 milioane USD) deoarece auditorul grupului nu a avut acces la registrele contabile, conducerea sau auditorul componentei.**
- **Auditorul grupului a citit situațiile financiare auditate ale componentei la 31 decembrie 20XX, inclusiv raportul auditorului aferent și a luat în considerare informațiile financiare relevante deținute de conducerea grupului referitor la componentă.**
- **Conform raționamentului partenerului de misiune la nivelul grupului, efectul asupra situațiilor financiare ale grupului al acestei imposibilități de a obține probe de audit suficiente și adecvate este semnificativ, însă nu generalizat.¹**
- **Codul IESBA cuprinde toate dispozițiile de etică relevante care se aplică auditului.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (revizuit).**
- **Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.²**
- **Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și opinia cu rezerve cu privire la situațiile financiare consolidate afectează de asemenea alte informații.**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

¹ Dacă, potrivit raționamentului partenerului de misiune la nivelul grupului, efectul asupra situațiilor financiare ale grupului al imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate este semnificativ și generalizat, partenerul de misiune la nivelul grupului declară imposibilitatea exprimării unei opinii conform ISA 705 (revizuit).

² ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate³

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare consolidate ale Companiei ABC și filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20XX și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în secțiunea Baza opiniei cu rezerve din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate prezintă fidel, în toate aspectele semnificative, (sau oferă o imagine fidelă și corectă cu privire la) poziția financiară consolidată a Grupului la 31 decembrie 20XX și precum și performanța financiară consolidată și fluxurile de trezorerie consolidate ale Grupului aferente exercițiului încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

Baza opiniei cu rezerve

Investiția Companiei ABC în Compania XYZ, un asociat străin dobândit în timpul acestui an și contabilizat prin metoda punerii în echivalență, este înregistrată la 15 milioane USD în situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1, iar cota-parte a lui ABC din venitul net al XYZ, de 1 milion USD, este inclusă în situația consolidată a rezultatului global pentru anul încheiat la respectiva dată. Nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției lui ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și la cota-parte a lui ABC din venitul net al lui XYZ pentru acest an din cauza faptului că ne-a fost interzis accesul la informațiile financiare, conducerea și auditorii lui XYZ. În consecință, nu am fost în măsură să stabilim dacă erau necesare ajustări ale acestor valori.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, conform Codului Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența) (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu Codul IESBA. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre de audit cu rezerve.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu ISA 720 (Revizuit)⁴ – a se vedea Exemplul 6 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit) *Ultimul punct al secțiunii Alte informații din Exemplul 6 ar fi personalizat pentru a descrie aspectul specific care dă naștere opiniei cu rezerve și care afectează și celelalte informații.*

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare consolidate⁵

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)⁶ – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit). *Ultimele două puncte, care sunt aplicabile doar pentru auditurile entităților cotate, nu vor fi incluse*]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

³ Subtitlul, „Raportul privind auditul situațiilor financiare consolidate” este inutil în circumstanțele în care al doilea subtitlu, „Raport privind alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

⁴ ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

⁵ În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernarea” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

⁶ ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE GRUPULUI
(INCLUSIV ACTIVITATEA AUDITORILOR COMPONENTELOR)

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

Înțelegerea sistemului de control Intern al grupului

1. Această Anexă oferă exemple de aspecte legate de controlul intern care pot fi utile în înțelegerea sistemului de control intern în contextul unui mediu de grup și detaliază modul în care ISA 315 (Revizuit 2019)¹ trebuie aplicat în legătură cu un audit al situațiilor financiare ale grupului. Exemplele pot să nu fie relevante pentru fiecare misiune de audit la nivelul grupului, iar lista de exemple nu este neapărat completă.

Mediul de control

2. Înțelegerea de către auditorul grupului a mediului de control poate include aspecte precum următoarele:
 - Structura funcțiilor de guvernare și conducere în cadrul grupului și responsabilitățile de supraveghere ale conducerii grupului, inclusiv acordurile pentru atribuirea autorității și responsabilităților conducerii entităților sau unităților de afaceri din grup.
 - Modul în care este structurată și organizată supravegherea sistemului de control intern al grupului de către persoanele responsabile cu guvernarea.
 - Modul în care standardele etice și comportamentale sunt comunicate și consolidate în practică în cadrul grupului (de exemplu, programe la nivelul întregului grup, cum ar fi codurile de conduită și programele de prevenire a fraudei).
 - Coerența politicilor și procedurilor în cadrul grupului, inclusiv un manual de proceduri de raportare financiară a grupului.

Procesul de evaluare a riscurilor al grupului

3. Înțelegerea de către auditorul grupului a procesului de evaluare a riscurilor grupului poate include aspecte precum procesul de evaluare a riscurilor conducerii grupului, adică procesul de identificare, analiză și gestionare a riscurilor de afaceri, inclusiv riscul de fraudă, care pot duce la denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului. De asemenea, poate include o înțelegere a cât de sofisticat este procesul de evaluare a riscurilor grupului și a implicării entităților și unităților de afaceri în acest proces.

Procesul de monitorizare al grupului a sistemului de control intern

4. Înțelegerea de către auditorul grupului a procesului de monitorizare al grupului a sistemului de control intern poate include aspecte precum monitorizarea controalelor, inclusiv modul în care controalele sunt monitorizate în cadrul grupului și, atunci când este relevant, activitățile funcției de audit intern în cadrul grupului, inclusiv natura, responsabilitățile și activitățile acesteia în ceea ce privește monitorizarea controalelor la entitățile sau unitățile de afaceri din grup. ISA 610 (Revizuit 2013)² impune auditorului să evalueze măsura în care statutul organizațional al funcției de audit intern și politicile și procedurile relevante susțin obiectivitatea auditorilor interni, nivelul de competență al funcției de audit intern și dacă funcția de audit intern aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv controlul calității.

Sistemul Informațional și Comunicarea

5. Înțelegerea de către auditorul grupului a sistemului informațional și a comunicării grupului poate include aspecte precum următoarele:
 - Gradul de centralizare în mediul IT al grupului și caracterul unitar al aplicațiilor IT, al proceselor IT și al infrastructurii IT.
 - Monitorizarea de către conducerea grupului a operațiunilor și a rezultatelor financiare ale entităților sau unităților de afaceri din grup, inclusiv rutinele de raportare regulată, care permit conducerii grupului să monitorizeze performanța în raport cu bugetele și să ia măsurile corespunzătoare.

¹ ISA 315 (Revizuit 2019), Anexa 3

² ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 15

- Monitorizarea, controlul, reconcilierea și eliminarea tranzacțiilor intra-grup și a profiturilor nerealizate, precum și a soldurilor conturilor intra-grup la nivel de grup.
- Un proces pentru monitorizarea actualității și evaluarea exactității și a caracterului complet al informațiilor financiare primite de la entitățile sau unitățile de afaceri din grup.

Procesul de consolidare

6. Înțelegerea de către auditorul grupului a procesului de consolidare poate include aspecte precum:
- Aspecte legate de cadrul de raportare financiară aplicabil.
 - Măsura în care conducerea entităților sau a unităților de afaceri din grup înțelege cadrul de raportare financiară aplicabil.
 - Procesul de identificare și contabilizare a entităților sau a unităților de afaceri din grup în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
 - Procesul de identificare a segmentelor raportabile pentru raportarea pe segmente în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
 - Procesul de identificare a relațiilor cu părțile afiliate și a tranzacțiilor cu părțile afiliate pentru raportare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
 - Politicile contabile aplicate situațiilor financiare ale grupului, modificările față de cele din exercițiul financiar precedent și modificările rezultate din standarde noi sau revizuite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
 - Procedurile pentru abordarea entităților sau unităților de afaceri din grup cu încheieri ale exercițiilor financiare diferite de încheierea exercițiului financiar al grupului.

Aspecte legate de procesul de consolidare

- Procesul conducerii grupului pentru înțelegerea politicilor contabile utilizate de entitățile sau unitățile de afaceri din grup și, atunci când este cazul, pentru asigurarea faptului că sunt utilizate politici contabile uniforme pentru pregătirea informațiilor financiare ale entităților sau unităților de afaceri din grup pentru situațiile financiare ale grupului și că diferențele de politici contabile sunt identificate și ajustate atunci când este necesar în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Politicile contabile uniforme sunt principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice adoptate de grup, pe baza cadrului de raportare financiară aplicabil, pe care entitățile sau unitățile de afaceri din grup le utilizează pentru a raporta tranzacții similare în mod consecvent. Aceste politici sunt descrise de obicei în manualul de proceduri de raportare financiară și în pachetul de raportare emis de conducerea grupului.
- Procesul derulat de conducerea grupului pentru asigurarea unei raportări financiare complete, precise și la timp a entităților sau unităților de afaceri din grup în scopul consolidării.
- Procesul de transcriere a informațiilor financiare ale entităților sau unităților de afaceri străine din grup în moneda situațiilor financiare ale grupului.
- Modul în care este organizat mediul IT al grupului pentru consolidare și politicile care definesc fluxurile de informații în procesul de consolidare, inclusiv aplicațiile IT implicate.
- Procesul derulat de conducerea grupului pentru obținerea de informații despre evenimentele ulterioare.

Aspecte referitoare la ajustările de consolidare și reclasificări:

- Procesul de înregistrare a ajustărilor de consolidare, inclusiv pregătirea, autorizarea și procesarea intrărilor contabile aferente, precum și experiența personalului responsabil cu consolidarea.
- Ajustările de consolidare impuse de cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Justificarea comercială pentru evenimentele și tranzacțiile care au generat ajustările de consolidare.
- Frecvența, natura și dimensiunea tranzacțiilor dintre entități sau unități de afaceri din grup.
- Procedurile de monitorizare, control, reconciliere și eliminare a tranzacțiilor intra-grup și a profiturilor nerealizate, precum și a soldurilor conturilor intra-grup.

- Pașii luați pentru a ajunge la valoarea justă a activelor și pasivelor achiziționate, procedurile de amortizare a fondului comercial (atunci când este cazul) și testarea deprecierii fondului comercial, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Acordurile cu un proprietar majoritar sau cu interese minoritare privind pierderile suferite de o entitate sau o unitate de afaceri din grup (de exemplu, o obligație a interesului minoritar de a compensa astfel de pierderi).

Activități de control

7. Înțelegerea de către auditorul grupului a componentei activităților de control poate include următoarele aspecte:
 - Caracterul comun al controalelor de procesare a informațiilor și al controalelor IT generale pentru întregul grup sau o parte a acestuia.
 - Măsura caracterului unitar al concepției controalelor pentru întregul grup sau o parte a acestuia care abordează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului la nivel de aserțiune.
 - Măsura în care controalele concepute în mod unitar au fost implementate în mod consecvent pentru întregul grup sau o parte a acestuia.

Exemple de evenimente sau condiții care pot genera riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului

Următoarele sunt exemple de evenimente (inclusiv tranzacții) și condiții care pot indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, inclusiv în ceea ce privește procesul de consolidare. Exemplele date de factorul de risc inerent acoperă o gamă largă de evenimente și condiții; cu toate acestea, nu toate evenimentele și condițiile sunt relevante pentru fiecare misiune de audit la nivelul grupului, iar lista de exemple nu este exhaustivă. Evenimentele și condițiile au fost clasificate în funcție de factorul de risc inerent care poate avea cel mai mare efect în circumstanțele date. Este important de menționat că, datorită interrelațiilor dintre factorii de risc inerent, este probabil ca evenimentele și condițiile exemplificate să fie, de asemenea, supuse sau afectate de alți factori de risc inerent în grade diferite. A se vedea, de asemenea, ISA 315 (Revizuit 2019), Anexa 2.

Factorul de risc inerent	Exemple de evenimente sau condiții care pot genera existența unor riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului la nivel de aserțiuni:
Complexitatea	<ul style="list-style-type: none"> • Existența unor tranzacții complexe care sunt contabilizate în mai multe entități sau unități de afaceri din grup. • Aplicarea de politici contabile de către entitățile sau unitățile de afaceri din grup care diferă de cele aplicate situațiilor financiare ale grupului. • Măsurători sau prezentări de informații contabile care implică procese complexe utilizate de entitățile sau unitățile de afaceri din grup, cum ar fi înregistrarea contabilă a instrumentelor financiare complexe. • Operațiuni care sunt supuse unui grad ridicat de reglementare complexă în jurisdicții multiple sau entități sau unități de afaceri din grup care operează în industrii multiple și care sunt supuse unor tipuri diferite de reglementare.
Subiectivitatea	<ul style="list-style-type: none"> • Raționamente privind entitățile sau unitățile de afaceri din grup care necesită încorporarea informațiilor lor financiare în situațiile financiare ale grupului, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, de exemplu, dacă există entități cu scop special sau entități netranzactionabile care necesită încorporarea acestora. • Raționamente privind aplicarea corectă a cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil de către entitățile sau unitățile de afaceri din grup.
Schimbarea	<ul style="list-style-type: none"> • Achiziții, cedări sau reorganizări frecvente.
Incertitudinea	<ul style="list-style-type: none"> • Entități sau unități de afaceri din grup care operează în jurisdicții străine și care pot fi expuse unor factori precum intervenții guvernamentale neașteptate în domenii precum politica comercială și fiscală, restricții privind circulația valutară și a dividendelor; și fluctuații ale cursurilor de schimb.
Susceptibilitatea la denaturări datorate subiectivității conducerii sau a altor factori de risc de fraudă în măsura în care aceștia afectează riscul inerent	<ul style="list-style-type: none"> • Relații și tranzacții neobișnuite cu părți afiliate. • Entități sau unități de afaceri din grup cu încheierea exercițiilor financiare diferite, care pot fi utilizate pentru a manipula momentul tranzacțiilor. • Ajustări de consolidare neautorizate sau incomplete în trecut. • Planificare fiscală agresivă în cadrul grupului sau tranzacții mari în numerar cu entități din paradisi fiscale. • Ajustări anterioare ale soldurilor conturilor intragrup care nu s-au echilibrat sau reconciliat la consolidare. • Transferuri mari sau neobișnuite de numerar în cadrul grupului, în special către entități sau unități de afaceri nou înființate care operează în locații cu un risc de fraudă semnificativ sau ridicat.

Indicatorii care arată că mediul de control, procesul grupului de evaluare a riscurilor la nivelul grupului sau procesul grupului de monitorizare a sistemului de control intern al grupului nu sunt adecvate circumstanțelor grupului, având în vedere natura și complexitatea grupului, și nu oferă o bază adecvată pentru celelalte componente ale sistemului de control intern al grupului includ:

- Structuri de guvernare corporativă deficitare, inclusiv procese decizionale care nu sunt transparente.
- Controale inexistente sau ineficiente asupra procesului de raportare financiară al grupului, inclusiv informații inadecvate ale conducerii grupului privind monitorizarea operațiunilor și a rezultatelor financiare ale entităților sau unităților de afaceri din grup.

AMENDAMENTE DE CONCORDANȚĂ ȘI AMENDAMENTE CORELATIVE REZULTATE DIN PROIECTUL ISA 600 (REVIZUIT)

Notă: Următoarele sunt amendamente de concordanță la alte Standardele Internaționale ca urmare a aprobării ISA 600 (Revizuit). Aceste amendamente vor intra în vigoare în același timp cu ISA 600 (Revizuit) și sunt prezentate cu modificările semnificative față de cele mai recente versiuni aprobate ale Standardelor Internaționale care sunt modificate. Numerele din note de subsol din cadrul acestor amendamente nu se aliniază cu Standardele Internaționale care sunt modificate și trebuie făcută referire la acele Standarde Internaționale.

ISQM 1 – MANAGEMENTUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI SAU REVIZURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, SAU ALTE MISIUNI DE ASIGURARE SAU SERVICII CONEXE

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Resurse (A se vedea punctul 32)

...

Resurse umane

...

Membrii echipei misiunii alocați fiecărei misiuni (A se vedea punctul 32(d))

...

A96. ISA 220 (Revizuit)¹ tratează responsabilitatea partenerului de misiune de a determina dacă membrii echipei misiunii, precum și orice experți externi ai auditorului și auditori interni care furnizează asistență directă ce nu fac parte din echipa misiunii au, împreună, competența și capacitățile adecvate, inclusiv suficient timp, pentru efectuarea misiunii. ISA 600 (Revizuit)² detaliază cum trebuie aplicat ISA 220 (Revizuit) în legătură cu auditul situațiilor financiare ale unui grup. Răspunsurile proiectate și implementate de firmă pentru a trata competența și capacitățile membrilor echipei misiunii desemnați pentru misiunea respectivă pot include politici sau proceduri care tratează:

- Informațiile care ar putea fi obținute de partenerul de misiune și factorii care trebuie avuți în vedere atunci când se determină dacă membrii echipei misiunii desemnați pentru misiunea respectivă, inclusiv cei desemnați de rețeaua firmei, de o altă firmă din rețea sau de un furnizor de servicii, au competența și capacitățile necesare pentru a efectua misiunea.
- Modul în care ar putea fi rezolvate preocupările legate de competența și capacitățile membrilor echipei misiunii, în special cei desemnați de rețeaua firmei, de o altă firmă din rețea sau de un furnizor de servicii.

...

Informațiile și comunicarea (A se vedea punctul 33)

...

Comunicarea în cadrul firmei (A se vedea punctele 33(b), 33(c))

A112. Firma poate recunoaște și consolida responsabilitatea personalului și a echipelor misiunilor de a partaja informații atât cu firma, cât și în cadrul personalului, prin stabilirea unor canale de comunicare în vederea facilitării comunicării la nivelul firmei.

¹ ISA 220 (Revizuit), punctul 26

² ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 2649

Exemple de comunicare între firmă, personal și echipele misiunilor

- Firma comunică personalului și echipelor misiunilor responsabilitatea pentru implementarea răspunsurilor firmei.
- Firma comunică personalului și echipelor misiunilor modificările aduse sistemului de management al calității, în măsura în care modificările sunt relevante pentru responsabilitățile lor, și le permit acestora să întreprindă acțiuni prompte și adecvate în conformitate cu responsabilitățile lor.
- Firma comunică informațiile obținute în cadrul procesului de acceptare și continuare al firmei care sunt relevante pentru echipele misiunilor atunci când acestea planifică și efectuează misiunile.
- Echipele misiunilor comunică firmei informațiile despre:
 - Client care au fost obținute în cursul efectuării unei misiuni și care ar fi putut determina firma să refuze relația cu acel client sau misiunea specifică dacă ar fi fost cunoscute înainte de acceptarea sau continuarea relației cu clientul sau a misiunii specifice.
 - Funcționarea răspunsurilor firmei (de exemplu, preocupări legate de procesele firmei pentru desemnarea personalului în cadrul misiunilor), care în unele cazuri ar putea indica o deficiență în sistemul de management al calității din cadrul firmei.
- ~~Echipele misiunilor~~ Auditorul grupului comunică informații persoanei care revizuieste calitatea misiunii sau persoanelor care oferă consultanță.
- ~~Echipele misiunilor la nivelul~~ Auditorul grupului comunică aspecte ale auditorilor componentelor în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, inclusiv aspecte legate de managementul calității la nivel de misiune
- Persoana sau persoanele cărora le-a fost desemnată responsabilitatea operațională pentru conformitatea cu cerințele privind independența comunică personalului și echipelor misiunilor relevante modificările cerințelor privind independența și politicile sau procedurile firmei care tratează astfel de modificări.

...

ISQM 2 – REVIZUIREA CALITĂȚII MISIUNILOR

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Efectuarea revizuirii calității misiunilor (A se vedea punctele 24–27)

...

Proceduri efectuate de către persoana care revizuieste calitatea misiunii (A se vedea punctele 25–27)

...

Considerente privind auditul grupului

A32. Efectuarea unei revizuirii a calității misiunii pentru un audit al situațiilor financiare ale grupului poate implica considerente suplimentare pentru persoana desemnată drept partenerul de revizuire a calității misiunii pentru auditul grupului, în funcție de dimensiunea și complexitatea grupului. Punctul 21 litera (a) impune ca politicile sau procedurile firmei să prevadă ca partenerul de revizuire a calității misiunii să-și asume responsabilitatea generală pentru efectuarea revizuirii calității misiunii. În acest scop, pentru audituri de grup mai mari și mai complexe, persoana care revizuieste calitatea misiunii pentru grup poate fi nevoită să discute aspecte și raționamente semnificative cu membrii-cheie ai echipei misiunii diferită de echipa misiunii la nivelul auditorului grupului (de exemplu, persoanele responsabile pentru efectuarea procedurilor de audit cu privire la informațiile financiare ale unei componente auditorului componente). În aceste circumstanțe, partenerul care revizuieste calitatea misiunii poate fi asistată de alte persoane în conformitate cu punctul 20.

Îndrumările de la punctul A22 pot fi utile atunci când partenerul care revizuieste calitatea misiunii pentru auditul grupului utilizează asistenți.

...

ISA 220 (REVIZUIT) – CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU UN AUDIT AL SITUAȚILOR FINANCIARE

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului (A se vedea punctul 1)

A1. Prezentul ISA se aplică tuturor auditurilor situațiilor financiare, inclusiv auditurilor situațiilor financiare ale grupului. ISA 600 (Revizuit)³ tratează considerații speciale care se aplică unui audit al situațiilor financiare ale grupului și atunci când sunt implicați auditori ai componentei. ISA 600 (Revizuit), adaptat în funcție de circumstanțe, poate fi, de asemenea, util într-un audit al situațiilor financiare atunci când echipa misiunii include persoane din altă firmă. De exemplu, ISA 600 (Revizuit) poate fi util atunci când este implicată o astfel de persoană pentru a participa la o inventariere fizică, pentru a inspecta imobilizări corporale sau a efectua proceduri de audit la un centru de servicii suport într-o locație la distanță.

Definiții

Echipa misiunii (A se vedea punctul 12(d))

...

A21A. Atunci când auditorii asociați efectuează un audit, partenerii de misiune asociați și echipele lor de misiune constituie colectiv „partenerul de misiune” și „echipa de misiune” în sensul ISA-urilor. Cu toate acestea, prezentul ISA nu tratează relația dintre auditorii asociați sau activitatea pe care un auditor asociat o desfășoară în legătură cu activitatea celui alt auditor asociat...

Aplicarea politicilor sau procedurilor firmei de către membrii echipei misiunii (A se vedea punctele 9, 12(d),17)

...

A24. Mai exact, politicile sau procedurile firmei pot solicita firmei sau partenerului de misiune să ia măsuri diferite de cele aplicabile personalului atunci când se înțelege măsura în care o persoană din altă firmă:

- Deține competența și capacitățile corespunzătoare pentru a efectua misiunea de audit. De exemplu, persoana respectivă nu ar face obiectul proceselor de recrutare și instruire ale firmei și, prin urmare, politicile sau procedurile firmei pot prevedea că această analiză poate fi realizată prin alte acțiuni, cum ar fi obținerea de informații de la cealaltă firmă sau de la un organism de autorizare sau înregistrare. Punctele ~~26+9~~ și ~~A59–A64~~³⁸ din ISA 600 (Revizuit) conțin îndrumări cu privire la obținerea unei înțelegeri asupra competenței și capacităților auditorilor componentei.
- Înțelege cerințele etice care sunt relevante pentru misiunea de audit de grup. De exemplu, persoana respectivă nu ar face obiectul instruirii în cadrul firmei în ceea ce privește politicile sau procedurile firmei vizavi de cerințele etice relevante. Politicile sau procedurile firmei pot stipula că această înțelegere este obținută prin alte acțiuni, cum ar fi furnizarea către persoana respectivă a unor informații, manuale sau ghiduri care conțin prevederile cerințelor etice relevante, aplicabile misiunii de audit.
- Va confirma independența. De exemplu, este posibil ca persoanele care nu fac parte din personal să nu poată completa declarații de independență direct în sistemele de independență ale firmei. Politicile sau procedurile firmei pot prevedea că astfel de persoane pot furniza dovezi ale independenței lor în raport cu misiunea de audit în alte moduri, cum ar fi o confirmare scrisă.

A25. Atunci când politicile sau procedurile firmei impun ca, în anumite circumstanțe, să fie întreprinse activități specifice (de exemplu, consultări pe o anumită problemă), poate fi necesar ca politicile sau procedurile aferente ale firmei să fie comunicate persoanelor care nu fac parte din personal. Astfel de persoane pot, ulterior, să sesizeze partenerul de misiune dacă apare respectiva situație, iar acest lucru îi permite partenerului de misiune să respecte politicile sau procedurile firmei. De exemplu, într-o misiune de audit de grup, dacă un auditor al componentei efectuează proceduri de audit cu privire la informațiile financiare ale unei componente și identifică un aspect dificil sau controversat care este relevant pentru

³ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

situațiile financiare ale grupului și care face obiectul consultărilor⁴ în conformitate cu politicile sau procedurile auditorului grupului, auditorul componentei poate sesiza ~~echipa misiunii din grup~~ auditorul grupului despre această situație.

...

Cerințe etice relevante, inclusiv cele legate de independență (A se vedea punctele 16–21)

Cerințe etice relevante (A se vedea punctele 1, 16–21)

A38. ISA 200⁵ impune auditorului să respecte cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, legate de misiunile de audit ale situațiilor financiare. Cerințele etice relevante pot varia în funcție de natura și circumstanțele misiunii. De exemplu, anumite cerințe legate de independență pot fi aplicabile doar atunci când se efectuează audituri ale entităților listate. ISA 600 (Revizuit) include cerințe și îndrumări suplimentare celor din prezentul ISA cu privire la comunicările cu auditorii componentei despre cerințele etice relevante.

...

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

...

A53. Informațiile obținute pe parcursul procesului de acceptare și continuare pot ajuta partenerul de misiune să respecte cerințele prezentului ISA și să ia decizii informate cu privire la măsurile adecvate ulterioare. Astfel de informații pot include:

- Informații despre dimensiunea, complexitatea și natura entității, inclusiv dacă este un audit de grup, sectorul de activitate în care operează și cadrul de raportare financiară aplicabil,
- Calendarul de raportare al entității, cum ar fi în etapele intermediare și finale,
- În ceea ce privește auditurile de grup, natura relațiilor de control dintre societatea-mamă și ~~componentele~~ entități și unități de afaceri ale acesteia; și
- Dacă au existat schimbări în entitate sau în sectorul de activitate de la misiunea anterioară de audit care pot afecta natura resurselor necesare, precum și modul în care va fi condusă, supervizată și revizuită activitatea echipei misiunii.

A54. Informațiile obținute în timpul acceptării și continuării misiunii pot fi, de asemenea, relevante în conformitate cu cerințele altor ISA, precum și cu prezentul ISA, de exemplu în ceea ce privește:

- Stabilirea unei înțelegeri a termenilor misiunii de audit, așa cum impune ISA 210,⁶
- Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, ca urmare a erorii sau fraudei, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit 2019) și ISA 240;⁷
- Înțelegerea grupului, ~~a componentelor sale~~ și a mediului ~~acestora~~ său, în cazul unui audit al situațiilor financiare ale grupului în conformitate cu ISA 600 (Revizuit), și coordonarea, supervizarea și revizuirea activității auditorilor componentei,
- Determinarea măsurii și a modului de implicare a unui expert al auditorului în conformitate cu ISA 620 și
- Structura de governanță a entității în conformitate cu ISA 260 (Revizuit)⁸ și ISA 265.⁹

...

Resursele misiunii (A se vedea punctele 25–28)

...

A60. Resursele pentru o misiune de audit sunt alocate sau puse la dispoziție în primul rând de către firmă, deși pot exista circumstanțe în care echipa misiunii obține direct resurse pentru misiunea de audit. De exemplu, acesta poate fi cazul când un auditor al componentei este obligat prin statut, reglementări sau dintr-un alt motiv să exprime o opinie de audit asupra

⁴ A se vedea punctul 35.

⁵ ISA 200, punctele 14 și A16–A19

⁶ ISA 210, *onvenirea asupra termenilor misiunii de audit*, punctul. 9

⁷ ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*

⁸ ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța*

⁹ ISA 265, *Coumincarea derficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanța și către conducere*

situațiilor financiare ale unei componente, iar auditorul componentei este, de asemenea, numit de conducerea componentei pentru a efectua proceduri de audit în numele echipei misiunii la nivelul auditorului grupului. În astfel de situații, politicile sau procedurile firmei pot solicita partenerului de misiune să ia măsuri diverse, cum ar fi solicitarea de informații de la auditorul componentei, pentru a determina dacă sunt alocate sau puse la dispoziție resurse suficiente și adecvate.

...

Resurse insuficiente sau inadecvate (A se vedea punctul 27)

...

~~A76. Într-un audit al situațiilor financiare ale grupului, atunci când există resurse insuficiente sau inadecvate legate de munca efectuată la o componentă de către un auditor al componentei, partenerul de misiune poate discuta acest aspect cu auditorul componentei, cu conducerea sau cu firma, pentru a face ca resursele suficiente și adecvate să fie disponibile~~

...

Efectuarea misiunii

...

Coordonare, supervizare și revizuire (A se vedea punctul 30)

...

Revizuirea de către partenerul de misiune (A se vedea punctele 30–34)

...

A92. Partenerul de misiune își exercită raționamentul profesional în identificarea ariilor în care echipa misiunii a formulat raționamente semnificative. Politicile sau procedurile firmei pot specifica anumite aspecte care sunt preconizate, de obicei, să reprezinte raționamente semnificative. Raționamentele semnificative legate de misiunea de audit pot include aspecte legate de strategia generală de audit și planul de audit pentru realizarea misiunii, executarea misiunii și concluziile generale la care a ajuns echipa misiunii, de exemplu:

- Aspecte legate de planificarea misiunii, cum ar fi aspecte legate de determinarea pragului de semnificație.
- Componenta echipei misiunii, inclusiv:
 - o Personal care utilizează expertiza într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit,
 - o Utilizarea personalului din centrele de prestare de servicii.
- Decizia de a implica un expert al auditorului, inclusiv decizia de a implica un expert extern.
- Luarea în considerare de către echipa misiunii a informațiilor obținute în procesul de acceptare și continuare, precum și răspunsurile propuse ulterior acestor informații.
- Procesul de evaluare a riscului al echipei misiunii, inclusiv situațiile în care analizarea factorilor de risc inerent și evaluarea riscului inerent necesită un raționament semnificativ din partea echipei misiunii.
- Analizarea de către echipa misiunii a relațiilor cu părțile afiliate și a tranzacțiilor și a prezentărilor de informații.
- Rezultatele procedurilor efectuate de echipa misiunii în zone semnificative ale misiunii, de exemplu, concluzii cu privire la anumite estimări contabile, politici contabile sau considerații privind continuitatea activității.
- Evaluarea de către echipa misiunii a muncii efectuate de experți și concluziile rezultate.
- În cazurile unui audit de grup:
 - o Strategia generală de audit de grup propusă și planul de audit de grup,
 - o Deciziile cu privire la implicarea auditorilor componentei, inclusiv modul în care să îi coordoneze, să îi supravegheze și să le revizuiască activitatea, ~~inclusiv, de exemplu, atunci când există zone cu risc mai mare evaluat de denaturare semnificativă a informațiilor financiare ale unei componente și~~
 - o Evaluarea muncii efectuate de auditorii componentei și concluziile rezultate.
- Cum au fost tratate problemele care afectează strategia generală de audit și planul de audit.

- Semnificația și dispunerea denaturărilor corectate și necorectate identificate pe parcursul misiunii.
- Opinia de audit propusă și aspectele care urmează să fie comunicate în raportul auditorului, de exemplu, aspecte-cheie de audit sau un paragraf „Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității”

...

ISA 230 –DOCUMENTAȚIA DE AUDIT

...

Anexă

(A se vedea punctul 1)

Cerințe specifice privind documentația de audit din alte ISA-uri

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

- ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit – punctele 10-12
- ISA 220, Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare – punctele 24-25
- ISA 240, Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor lor financiare – punctele 45-48
- ISA 250 (Revizuit), Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare – punctul 30
- ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta – punctul 23
- ISA 300, Planificarea unui audit al situațiilor financiare – punctul 12
- ISA 315 (Revizuit), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său – punctul 32
- ISA 320, Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit – punctul 14
- ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate – punctele 28-30
- ISA 450, Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului – punctul 15
- ISA 540, Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente – punctul 39
- ISA 550, Părți afiliate – punctul 28
- ISA 600 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor) – punctul 59
- ISA 610 (Revizuit în 2013), Utilizarea activității auditorilor interni – punctele 36-37
- ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații – punctul 25

...

ISA 240 – RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI PRIVIND FRAUDA ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative...

Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă

Responsabilitățile auditorului (A se vedea punctul 9)

A6. Legislația, reglementările sau cerințele etice relevante pot impune auditorului să efectueze proceduri suplimentare și să ia măsuri ulterioare. De exemplu, Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența) (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili prevede ca auditorul să ia măsuri pentru a răspunde la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările și să determine dacă sunt necesare acțiuni suplimentare. Aceste măsuri pot include comunicarea cazurilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările între auditorii din cadrul echipei misiunii către alți auditori din cadrul grupului, inclusiv unui partener de misiune la nivelul grupului, auditorilor componentelor sau altor auditori care efectuează activități legate de componentele entității sau unități de afaceri ale unui grup, în alte scopuri decât cel al auditului situațiilor financiare ale grupului.¹⁰

ISA 250 (REVIZUIT) – LUAREA ÎN CONSIDERARE A LEGILOR ȘI A REGLEMENTĂRILOR ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările (A se vedea punctele 3–9)

Responsabilitatea auditorului

Responsabilități suplimentare stabilite de legislație, reglementări sau cerințele etice relevante (A se vedea punctul 9)

A8. Legislația, reglementările sau cerințele etice relevante pot impune auditorului să efectueze proceduri suplimentare și să ia măsuri ulterioare. De exemplu, Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența) (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili prevede ca auditorul să ia măsuri pentru a răspunde la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările și să determine dacă sunt necesare acțiuni suplimentare. Aceste măsuri pot include comunicarea cazurilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările către alți între auditori din cadrul echipei misiunii grupului, inclusiv unui partener de misiune la nivelul grupului, auditorilor componentelor sau altor auditori care efectuează activități legate de componentele entității sau unități de afaceri ale unui grup, în alte scopuri decât cel al auditului situațiilor financiare ale grupului.¹¹

ISA 260 (REVIZUIT) – COMUNICAREA CU PERSOANELE RESPONSABILE CU GUVERNANȚA ...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Persoanele responsabile cu guvernarea (A se vedea punctul 11)

A4. ISA 600 (Revizuit) conține aspecte specifice care trebuie comunicate de auditorul grupului persoanelor responsabile cu guvernarea grupului.¹² Aspectele comunicate pot include aspecte aduse în atenția auditorului grupului de către auditorii componentelor pe care auditorul grupului le consideră semnificative pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernarea grupului. Auditorii componentelor pot, de asemenea, comunica aspecte persoanelor responsabile cu guvernarea componentei.¹³ În aceste circumstanțe, persoana (persoanele) corespunzătoare cu care comunică auditorul la nivelul entității sau unității de afaceri componente depinde (depind) de circumstanțele misiunii și de aspectele care trebuie comunicate. În anumite cazuri, mai multe entități sau unități de afaceri componente pot desfășura aceleași tipuri de activități, în același sistem de control intern, și pot utiliza aceleași practici contabile. În cazul în care persoanele responsabile cu guvernarea acestor entități sau unități de afaceri componente sunt aceleași (de exemplu, un consiliu de administrație comun), dublarea activității poate fi evitată prin tratarea simultană a acestor entități sau unități de afaceri componente în scopul comunicării.

¹⁰ A se vedea, de exemplu, punctele C360.16–360.18 A1 ale Codului IESBA

¹¹ A se vedea, de exemplu, punctele C360.16–360.18 A1 ale Codului IESBA

¹² ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale — Audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 5749

¹³ ISA 600 (Revizuit), punctul 45(i)

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

Prezenta anexă identifică punctele din ISQM 1¹⁴ și din alte ISA-uri care prevăd obligativitatea comunicării unor aspecte specifice către persoanele responsabile cu guvernanta. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative din ISA-uri.

- ISQM 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe* – punctul 34(e)
- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* – punctele 22, 39(c)(i) și 41-43
- ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* – punctele 15, 20 și 23-25
- ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere* – punctul 9
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* – punctele 12-13
- ISA 505, *Confirmări externe* – punctul 9
- ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale* – punctul 7
- ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente* – punctul 38
- ISA 550, *Părți afiliate* – punctul 27
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctele 7 (b)-(c), 10 (a), 13 (b), 14 (a) și 17
- ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității* – punctul 25
- ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)* – punctul 5749
- ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni* – punctele 20 și 31
- ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare* – punctul 46
- ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent* – punctul 17
- ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent* – punctele 12, 14, 23 și 30
- ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent* – punctul 12
- ISA 710, *Informații comparative – cifre comparative și situații financiare comparative* – punctul 18
- ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații* – punctele 17-19

...

¹⁴ ISQM 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe*

ISA 300 – PLANIFICAREA UNUI AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

...

Cerințe

...

Planificarea activităților

...

10A. Partenerul de misiune va revizui strategia generală de audit și planul de audit.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative...

Activități de planificare

Strategia generală de audit (A se vedea punctele 7–8)

A8. Procesul de stabilire a strategiei generale de audit îl ajută pe auditor să detemine, sub rezerva finalizării procedurilor auditorului de evaluare a riscului, aspecte precum:

- Natura resurselor (umane, tehnologice sau intelectuale) care vor fi alocate în anumite domenii specifice ale auditului. De exemplu, utilizarea unor membri ai echipei misiunii cu experiență adecvată pentru domeniile cu risc ridicat sau implicarea experților pentru anumite aspecte complexe;
- Nivelul resurselor ce trebuie alocate pentru anumite domenii specifice ale auditului, precum numărul de membri ai echipei desemnați să participe la inventariere în locații multiple, natura și amploarea eu-care îndrumării și supravegherii auditorilor componentelor și revizuirea activității acestora altor auditori în cazul auditurilor grupurilor sau bugetul de audit, exprimat în ore, care trebuie alocat domeniilor cu risc ridicat;
- Momentul în care aceste resurse urmează să fie utilizate, respectiv, în etapa de audit interimară sau la datele închiderii exercițiilor financiare și
- Modul în care sunt gestionate, coordonate și monitorizate aceste resurse, de exemplu, când se preconizează organizarea întâlnirilor echipei de audit dinainte și după efectuarea auditului, precum și modul în care se estimează că vor fi efectuate revizuirile de către partenerul de misiune și de către manager (de exemplu, la fața locului sau în altă locație).

...

Anexa

(A se vedea punctele 7–8, A8–A11)

Considerente privind stabilirea strategiei generale de audit

Prezenta anexă furnizează exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în stabilirea strategiei generale de audit. Multe dintre aceste aspecte vor influența strategia de audit și, de asemenea, planul detaliat de audit al auditorului. Exemplele prezentate acoperă o gamă largă de aspecte aplicabile unei multitudini de misiuni. Deși unele dintre aspectele la care se face referire mai jos pot fi prevăzute de alte standarde ISA, nu toate aspectele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit, iar lista nu este neapărat completă.

Caracteristicile misiunii

...

- Cadrul de raportare financiară Aria de aplicare preconizată a auditului, inclusiv numărul și locațiile componentelor care urmează să fie incluse în care se preconizează că se va desfășura activitatea de audit în scopul unui audit de grup și măsura în care auditorii componentelor vor fi implicați
- Natura relației de control dintre o societate-mamă și entitățile sau unitățile de afaceri componente sale, care vdetermină modul în care grupul urmează să fie consolidat.

- ~~Măsura în care componentele sunt auditate de alți auditori.~~
- Natura segmentelor de afaceri care vor fi auditate, inclusiv nevoia de cunoștințe specializate.
- Moneda de raportare care va fi folosită, inclusiv necesitatea conversiei valutare pentru informațiile financiare auditate
- ~~Necesitatea Impunerea unui audit statutar al situațiilor financiare individuale, în plus față de un activitatea de audit efectuată în scopul de consolidare auditului grupului.~~

...

Obiectivele de raportare, plasarea în timp a auditului și natura comunicărilor...

- Comunicarea cu auditorii componentelor ~~componentelor~~ cu privire la așteptările legate de tipurile și plasarea în timp ~~ale rapoartelor care vor fi emise și la alte~~ a comunicării în legătură cu activitățile de auditul componentelor efectuate în scopul auditului grupului.
- Natura și plasarea în timp preconizate ale comunicărilor dintre membrii echipei misiunii, inclusiv natura și plasarea în timp ale întâlnirilor echipei și plasarea în timp a revizuirii activității de audit efectuate.

...

Factori semnificativi, activități preliminare ale misiunii și cunoștințe dobândite în urma altor misiuni

- Determinarea pragului de semnificație în conformitate cu ISA 320¹⁵ și, acolo unde este cazul:
 - Determinarea pragului de semnificație funcțional al componentei pragului de semnificație pentru componente comunicarea acestuia auditorilor componentelor, în conformitate cu ISA 600 (Revizuit).¹⁶
 - Așteptările inițiale cu privire la identificarea preliminară a componentelor semnificative și a clasei semnificative de tranzacții, solduri contabile și prezentări de informații care pot fi semnificative.

...

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

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

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

A11 Riscurile de denaturare semnificativă care urmează a fi identificate și evaluate le includ atât pe cele cauzate de fraudă, cât și pe cele cauzate de eroare, și ambele sunt acoperite de prezentul ISA. Totuși, fraudă este atât de importantă încât în ISA 240 sunt incluse cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pentru a se obține informații care sunt utilizate la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.¹⁷ În plus, următoarele ISA-uri furnizează cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în ceea ce privește aspecte și circumstanțe specifice:

- ISA 540 (Revizuit)¹⁸ în ceea ce privește estimările contabile;
- ISA 550 în ceea ce privește relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate;
- ISA 570 (Revizuit)¹⁹ în ceea ce privește continuitatea activității și

¹⁵ ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*

¹⁶ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctele ~~21–23~~ and 40(e)35–36

¹⁷ ISA 240, punctele 12–27

¹⁸ ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*

¹⁹ ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*

- ISA 600 (Revizuit)²⁰ în ceea ce privește situațiile financiare ale grupului.

...

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

...

Adaptabilitate

...

A45. În situația în care misiunea este efectuată de o echipă mare a misiunii, precum pentru auditul situațiilor financiare ale grupului, nu este întotdeauna necesar sau practic ca o discuție să includă toți membrii într-o singură sesiune (ca, de exemplu, într-un audit efectuat în mai multe locații), și nici nu este necesar ca toți membrii echipei misiunii să fie informați în legătură cu toate deciziile care se iau în cadrul discuției. Partenerul de misiune poate discuta anumite aspecte cu membrii principali ai echipei misiunii, inclusiv, dacă se consideră adecvat, cu cei cu abilități sau cunoștințe specifice și cu persoanele responsabile cu activitățile ce urmează să fie efectuate la nivelul ~~auditul~~ componentelor, în timp ce delegă discuția cu alte părți, ținând cont de amploarea comunicării considerate necesară în cadrul echipei misiunii. Poate fi util un plan de comunicare convenit cu partenerul de misiune

...

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

...

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

...

Riscuri semnificative (A se vedea punctul 32)

De ce sunt determinate riscurile semnificative și implicațiile pentru audit

A218. Determinarea riscurilor semnificative îi permite auditorului să-și concentreze atenția mai mult asupra acelor riscuri care se situează la nivelul superior pe scara riscului inerent, prin aplicarea anumitor răspunsuri necesare, printre care:

...

- ISA 600 (Revizuit) impune auditorului grupului să evalueze adecvarea întocmirii și efectuării procedurilor de audit suplimentare pentru domeniile cu riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare evaluate ca fiind ridicate (mari) ale grupului sau riscuri semnificative, pentru care un auditor al componentei stabilește procedurile de audit suplimentare care trebuie efectuate. ~~prevede o implicare mai mare a partenerului de misiune la nivelul grupului dacă riscul semnificativ este aferent unei componente în cadrul unui audit al grupului și echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să direcționeze activitatea care trebuie efectuată la nivelul componentei de către auditorul componentei.~~²¹

...

²⁰ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

²¹ ISA 600, punctele ~~30 and 31~~ 42

ISA 320 – PRAGUL DE SEMNIFICAȚIE ÎN PLANIFICAREA ȘI DESFĂȘURAREA UNUI AUDIT

...

Definiții

În sensul standardelor ISA, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:

- (a) Pragul de semnificație funcțional – reprezintă valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg pentru a reduce riscul de agregare la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.
- (b) Riscul de agregare – Probabilitatea ca suma erorilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație pentru situația financiară în ansamblu.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative ...

Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului ...

Pragul de semnificație funcțional (A se vedea punctul 11)

A13. Planificarea auditului doar pentru a detecta denaturări semnificative la nivel individual omite faptul că totalitatea denaturărilor nesemnificative la nivel individual poate cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare și nu lasă nicio marjă pentru posibilele denaturări nedetectate. Pragul de semnificație funcțional (care, așa cum este definit, poate fi reprezentat de una sau mai multe sume) este stabilit la o valoare mai mică decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu, pentru a reduce riscul de agregare ~~duce la un nivel suficient de scăzut un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate din situațiile financiare să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu.~~ În mod similar, pragul de semnificație funcțional aferent unui nivel de semnificație determinat pentru o anumită clasă de tranzacții, un anumit sold al contului sau o anumită prezentare de informații, este stabilit pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate din respectiva clasă de tranzacții, respectivul sold al contului sau respectiva prezentare de informații să depășească pragul de semnificație pentru acea clasă specifică de tranzacții, acele solduri ale conturilor sau acele prezentări de informații. Determinarea pragului de semnificație funcțional nu este un simplu calcul mecanic și implică exercitarea raționamentului profesional. Această determinare este afectată de înțelegerea entității de către auditor, actualizată pe parcursul efectuării procedurilor de evaluare a riscurilor și de natura și amploarea denaturărilor identificate în auditurile precedente și, prin aceasta, de așteptările auditorului în legătură cu denaturările din perioada curentă.

...

ISA 402 – CONSIDERENTE DE AUDIT AFERENTE UNEI ENTITĂȚI CARE UTILIZEAZĂ O ORGANIZAȚIE PRESTATOARE DE SERVICII

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern

...

Proceduri suplimentare în cazul în care nu se pot obține o înțelegere suficientă de la entitatea utilizatoare de servicii (A se vedea punctul 12)

...

A19. Poate fi utilizat un alt auditor în vederea efectuării procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante din organizația prestatoare de servicii. Dacă a fost emis un raport de tip 1 sau de tip 2, auditorul

entității utilizatoare de servicii poate apela la serviciile unui auditor al organizației prestatoare de servicii pentru a efectua procedurile respective, având în vedere că auditorul organizației prestatoare de servicii are o relație curentă cu organizația prestatoare de servicii. În cazul utilizării activității unui alt auditor, auditorul entității utilizatoare de servicii ar putea considera utilă îndrumarea din ISA ~~220600~~ (Revizuit)²² pentru determinarea competenței și capacităților celui alt auditor (inclusiv independența auditorului respectiv) înțelegerea unui alt (inclusiv a independenței auditorului și competenței profesionale), îndrumarea și supravegherea implicarea în activitatea celui alt auditor, în planificarea natura, plasarea în timp și amploarea activității respective atribuite celui alt auditor, și în evaluarea caracterului suficient și adecvat al probelor de audit obținute.

...

ISA 501 – PROBE DE AUDIT – CONSIDERENTE SPECIFICE PENTRU ELEMENTELE SELECTATE ...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Stocuri

Participarea la inventarierea fizică a stocurilor (A se vedea punctul 4(a))

...

A3. Aspectele relevante pentru planificarea participării la inventarierea fizică a stocurilor (sau pentru proiectarea și efectuarea de proceduri de audit potrivit punctelor 4-8 din prezentul ISA) includ, de exemplu:

- Riscurile de denaturare semnificativă aferente stocurilor,
- Natura controlului intern aferent stocurilor,
- Măsura în care se estimează că vor fi stabilite proceduri adecvate și vor fi emise instrucțiuni corespunzătoare în ceea ce privește inventarierea fizică a stocurilor,
- Plasarea în timp a inventarierii fizice a stocurilor,
- Măsura în care entitatea menține un sistem de inventariere permanent,
- Locațiile în care sunt păstrate stocurile, inclusiv pragul de semnificație a stocurilor și riscurile de denaturare semnificativă din diferite locații, atunci când se stabilesc locațiile unde este adecvată participarea. ~~ISA 600²³ tratează implicarea altor auditori și, în consecință, poate fi relevant dacă această implicare se referă la participarea la inventarierea fizică a stocurilor într-o locație îndepărtată.~~
- Măsura în care este necesară asistența unui expert al auditorului. ISA 620²⁴ tratează utilizarea unui expert al auditorului care să îl ajute pe auditor să obțină probe de audit suficiente și adecvate.

...

²² ~~ISA 220 (Revizuit), Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare 600 Considerente speciale—audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor), punctul 2, prevede: „Un auditor poate considera acest ISA, adaptat în funcție de circumstanțe, util în cazul în care auditorul implică alți auditori în auditul unor situații financiare care nu sunt situații financiare ale unui grup...” A se vedea, de asemenea, punctul 19 din ISA 600~~

²³ ~~ISA 600, Considerente speciale—audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)~~

²⁴ ISA 620, Utilizarea activității unui expert al auditorului

ISA 510 – MISIUNI DE AUDIT INIȚIALE – SOLDURI INIȚIALE

...

Anexă

...

Exemplul 1:

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600(Revizuit)²⁵).
- ...

...

Exemplul 2:

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600(Revizuit)).
- ...

...

ISA 550 – PĂRȚI AFILIATE

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

...

Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate

...

Identitatea părților afiliate entității (A se vedea punctul 13(a))

...

- A13. În contextul unui audit al grupului, ISA 600 (Revizuit) prevede ca auditorul echipa misiunii la nivelul grupului să solicite auditorilor componentelor să comunice în timp util relațiile cu părțile afiliate care nu au fost identificate anterior de conducerea grupului sau de către auditorul grupului să furnizeze fiecărui auditor al componentei o listă a părților afiliate întocmită de

²⁵ ISA 600 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (~~inclusiv activitatea auditorilor componentelor~~)

~~conducerea grupului și a oricăror alte părți afiliate de care echipa misiunii la nivelul grupului are cunoștință.²⁶ Atunci când entitatea este o componentă a unui grup, această~~ O astfel de informație furnizează o bază utilă pentru interviurile conducerei realizate de ~~auditor~~ auditorul grupului cu privire la identitatea părților afiliate ~~entității~~.

...

Răspunsurile la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate (A se vedea punctul 20)

...

Tranzacții semnificative cu părțile afiliate identificate care nu țin de activitatea normală a entității Evaluarea rațiunii de afaceri a tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate (A se vedea punctul 23)

A38. În evaluarea rațiunii de afaceri a unei tranzacții semnificative cu părțile afiliate care nu țin de activitatea normală a entității, auditorul poate lua în considerare următoarele:

- Dacă tranzacția:
 - Este extrem de complexă (de exemplu, aceasta poate implica mai multe părți afiliate într-un grup ~~consolidat~~).
 - Are termeni comerciali neobișnuiți, precum prețuri, dobânzi, garanții și termeni de rambursare neobișnuiți.
 - Nu este justificată de o rațiune economică.
 - Implică părți afiliate neidentificate în prealabil.
 - Este procesată într-o manieră neobișnuită.
- Dacă a existat o discuție între conducere și persoanele responsabile cu governanța cu privire la natura și contabilizarea unei astfel de tranzacții.
- Dacă se acordă mai multă atenție din partea conducerii unui tratament contabil specific în loc să se acorde atenția cuvenită bazelor economice ale tranzacției.

Dacă explicațiile conducerii contrazic semnificativ termenii tranzacției cu părțile afiliate, în conformitate cu ISA 500²⁷, auditorul trebuie să analizeze credibilitatea explicațiilor și declarațiilor conducerii cu privire la alte aspecte semnificative.

...

²⁶ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul ~~32(b)40(e)~~

²⁷ ISA 500, *Probe de audit*, punctul 11

ISA 570 (REVIZUIT) – CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

...

Anexă

...

Exemplul 1 – Opinie nemodificată în situația în care există o incertitudine semnificativă și prezentarea informațiilor în situațiile financiare este adecvată

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).²⁸

- ...

...

Exemplul 2 – Opinie cu rezerve în situația în care există o incertitudine semnificativă și situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza prezentării inadecvate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).

- ...

...

Exemplul 3 – Opinie contrară în situația în care există o incertitudine semnificativă care nu este prezentată în situațiile financiare

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).

- ...

...

²⁸ ISA 600 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

ISA 610 (REVIZUIT 2013) – UTILIZAREA ACTIVITĂȚII AUDITORILOR INTERNI

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea funcției de audit intern ...

Stabilirea naturii și amplitudinii activității funcției de audit intern care poate fi utilizată

Factorii care influențează stabilirea naturii și amplitudinii activității funcției de audit intern care poate fi utilizată (A se vedea punctele 17–19)

...

A16. Exemplele de activități ale funcției de audit intern care pot fi utilizate de către auditorul extern includ următoarele:

- Testarea eficacității cu care funcționează controalele.
- Proceduri de fond care presupun un raționament limitat.
- Observații referitoare la inventarierea stocurilor.
- Urmărirea tranzacțiilor prin intermediul sistemului informatic relevant pentru raportarea financiară.
- Testarea conformității cu cerințele de reglementare.
- ~~În anumite circumstanțe, auditurile sau revizuirile informațiilor financiare ale filialelor care nu sunt componente semnificative ale grupului (când aceasta nu intră în conflict cu prevederile din ISA 600).²⁹~~

...

Stabilirea situațiilor, domeniilor și măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați pentru a furniza asistență directă

Stabilirea situațiilor în care auditorii interni pot fi utilizați pentru a furniza asistență directă în sensul auditului (A se vedea punctele 5, 26–28)

A31. În jurisdicțiile în care auditorului extern îi este interzisă, prin legi sau reglementări, obținerea de asistență directă din partea auditorilor interni, în circumstanțele unui audit de grup auditorul grupului poate analiza dacă interdicția se extinde, de asemenea, asupra auditorilor componentelor grupului și, dacă da, pot aborda acest lucru în comunicarea cu auditorii componentelor grupului.³⁰

...

²⁹ ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

³⁰ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor, punctul 25(a)40(b))*

ISA 700 (REVIZUIT) – FORMAREA UNEI OPINII ȘI RAPORTAREA CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

...

Cerințe

...

Raportul auditorului

...

Raportul auditorului pentru auditurile efectuate în conformitate cu standardele internaționale de audit

...

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

...

39. Secțiunea din raportul auditorului Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare trebuie, de asemenea: (A se vedea punctul A50)

...

- (c) Atunci când se aplică ISA 600 (Revizuit)³¹ să detalieze responsabilitățile auditorului în cadrul unei misiuni de audit al grupului, precizând că:
- (i) Responsabilitățile auditorului vizează planificarea și efectuarea auditului grupului pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate privind informațiile financiare ale entităților sau activitățile unităților de afaceri din cadrul grupului, pentru a ~~exprima~~ își forma o bază pentru o opinie cu privire la situațiile financiare ale grupului;
 - (ii) Auditorul este responsabil pentru coordonarea, supravegherea și revizuirea efectuarea-activității de audit efectuate în scopul auditului grupului; și
 - (iii) Auditorul rămâne unicul responsabil pentru opinia de audit.³²

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Raportul auditorului (A se vedea punctul 20)

...

Raportul auditorului pentru auditurile efectuate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

...

Baza opiniei (A se vedea punctul 28)

...

Considerente specifice auditurilor grupului

A38. În cazul auditurilor grupului, atunci când pentru care există mai multe surse privind cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, referința din raportul auditorului cu privire la jurisdicție vizează, de obicei, cerințele etice relevante care sunt aplicabile echipei misiunii la nivelul auditorului grupului. Aceasta deoarece, într-un audit al grupului, auditorii componentelor trebuie să respecte și cerințele etice relevante pentru auditul grupului.³³

³¹ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

³² ISA 600 (Revizuit), punctul 53

³³ ISA 600 (Revizuit), punctele A56–A57, A66–A68~~A37~~

A39. ISA-urile nu stabilesc cerințe etice sau privind independența specifice pentru auditori, inclusiv auditorii componentelor, și, prin urmare, nu extind sau modifică în alt fel cerințele privind independența din Codul IESBA, sau alte cerințe etice ce trebuie respectate de ~~auditorul echipa misiunii la nivelul~~ grupului; de asemenea, ISA-urile nu prevăd că auditorul componentei trebuie să fie, în toate cazurile, supus aceluiași cerințe specifice privind independența care sunt aplicabile ~~auditorului echipei misiunii la nivelul~~ grupului. Prin urmare, cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, pot fi complexe în cazul auditului unui grup. ISA 600 (Revizuit)³⁴ oferă îndrumări pentru auditori în ceea ce privește desfășurarea activităților cu privire la informațiile financiare ale unei componente în cazul auditului unui grup, inclusiv pentru acele situații în care auditorul componentei nu îndeplinește cerințele privind independența relevante pentru auditul grupului

...

Anexă

...

Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit) ...

...

Exemplul 2 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare consolidate ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- ...

³⁴ ISA 600 (Revizuit), punctele 25, 27+9–20

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate³⁵

...

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate

...

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- ...
- ~~Planificăm și efectuăm auditul de grup pentru a Obținem probe de audit suficiente și adecvate privind informațiile financiare ale entităților sau activitățile de afaceri din cadrul Grupului, pentru privind informațiile financiare ale entităților sau unităților de afaceri din cadrul grupului ca bază pentru a exprima ne forma o opinie cu privire la situațiile financiare consolidate ale grupului.~~ Suntem responsabili pentru coordonarea, supravegherea și revizuirea ~~efectuarea~~ activității de audit efectuate în scopul auditului grupului. Suntem singurii responsabili pentru opinia noastră de audit

...

Exemplul 3 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- ...

...

Exemplul 4 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate întocmite potrivit unui cadru de conformitate cu scop general

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit prevăzut de legislație sau reglementări pentru un set complet de situații financiare ale unei entități necotate. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- ...

...

³⁵ Subtitlul „Raport privind auditul situațiilor financiare consolidate” este inutil în circumstanțele în care al doilea subtitlu „Raport privind alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

ISA 701 – COMUNICAREA ASPECTELOR-CHEIE DE AUDIT ÎN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Determinarea aspectelor-cheie de audit (A se vedea punctele 9–10)

...

Aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului (A se vedea punctul 9)

...

A15. Diverse ISA-uri prevăd comunicări specifice cu persoanele responsabile cu governanța, precum și alte comunicări care se pot referi la secțiuni care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului. De exemplu:

- ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice persoanelor responsabile cu governanța dificultățile semnificative, dacă există, cu care s-a confruntat pe parcursul auditului.³⁶ ISA-urile recunosc că pot exista dificultăți, de exemplu, în legătură cu:
 - Tranzacțiile cu părțile afiliate,³⁷ în special limitări ale capacității auditorului de a obține probe de audit care să indice că toate celelalte caracteristici ale unei tranzacții cu o parte afiliată (în afară de preț) sunt echivalente cu aspectele unei tranzacții desfășurate în condiții concurențiale.
 - Limitări asupra auditului grupului, de exemplu, cazul în care este posibil ca accesul la informații sau persoane al echipei misiunii la nivelul grupului să fi fost restricționat.³⁸
- ISA 220 (Revizuit) stabilește cerințe pentru partenerul de misiune, în ceea ce privește obținerea de consiliere corespunzătoare cu privire la aspectele dificile sau litigioase.³⁹ De exemplu, este posibil ca auditorul să se fi consultat cu persoane din firmă sau din afara firmei cu privire la un aspect tehnic semnificativ, ceea ce ar putea însemna că acesta este un aspect-cheie de audit. Partenerul de misiune trebuie, de asemenea, să discute cu partenerul de revizuire a controlului de calitate al misiunii, printre altele, și aspectele semnificative ce apar pe parcursul misiunii de audit.⁴⁰

...

ISA 705 (REVIZUIT) – MODIFICĂRI ALE OPINIEI DIN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Circumstanțe în care este necesară o modificare a opiniei auditorului

...

Natura imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate (A se vedea punctul 6(b))

...

A10. Exemplele de circumstanțe aflate în afara controlului entității includ situațiile în care:

- Registrele contabile ale entității au fost distruse.

³⁶ ISA 260 (Revizuit), punctele 16(b) și A21

³⁷ ISA 550, *Părți afiliate*, punctul A42

³⁸ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 5749(c)

³⁹ ISA 220 (Revizuit), *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 35

⁴⁰ ISA 220 (Revizuit), punctul 36

- Registrele contabile ale unei componente ~~semnificative~~ pentru care se consideră necesare proceduri de audit suplimentare în scopul auditului grupului—au fost reținute pe o perioadă nedeterminată de autoritățile guvernamentale.

...

Anexă

...

Exemplul 1 – Opinie cu rezerve ca urmare a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)⁴¹.
- ...

...

Exemplul 2 – Opinie contrară ca urmare a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare consolidate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- ...

...

Exemplul 3 – Opinie cu rezerve ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o entitate asociată din străinătate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- ...

41 ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

Exemplul 4 – Declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un singur element din situațiile financiare consolidate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- ...

...

Exemplul 5 – Declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- ...

...

ISA 706 (REVIZUIT) – PARAGRAFELE DE EVIDENȚIERE A UNOR ASPECTE ȘI PARAGRAFELE PRIVIND ALTE ASPECTE DIN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

...

Anexa 3

...

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)⁴²
- ...

...

Anexa 4

...

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit).
- ...

...

ISA 710 – INFORMAȚII COMPARATIVE - CIFRE COMPARATIVE ȘI SITUAȚII FINANCIARE COMPARATIVE

...

Anexa

...

Exemplul 1 – Cifre comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)⁴³.
- ...

...

⁴² ISA 600 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

⁴³ ISA 600 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

Exemplul 2 – Cifre comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit) .
- ...

...

Exemplul 3 – Cifre comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit).
- ...

...

Exemplul 4 – Situații financiare comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit).
- ...

...

ISA 720 (REVIZUIT) – RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI CU PRIVIRE LA ALTE INFORMAȚII

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Citirea și analizarea altor informații (A se vedea punctele 14–15)

...

Analizarea măsurii în care există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului (A se vedea punctul 14(b))

...

A35. Auditorul poate considera că este adecvat să facă referire la documentația relevantă de audit sau să intervieveze membrii relevanți ai echipei misiunii inclusiv sau auditorii relevanți ai componentelor ca bază pentru analiza auditorului cu privire la existența unei inconsecvențe semnificative. De exemplu: -

- Atunci când alte informații descriu oprirea planificată a unei linii importante de produse și, deși este la curent cu încetarea planificată, auditorul poate intervieva membrul relevant al echipei misiunii care a efectuat procedurile de audit în acest sens, pentru a susține analiza auditorului referitoare la măsura în care descrierea este inconsecventă în mod semnificativ cu cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului.
- Atunci când alte informații descriu detalii importante ale unui litigiu tratat în cadrul auditului, dar auditorul nu și le poate aminti corespunzător, este posibil să fie necesar să se facă referire la documentația de audit în care sunt rezumate aceste detalii pentru a susține ceea ce își amintește auditorul.

A36. Auditorul trebuie să-și folosească raționamentul profesional pentru a determina dacă și, dacă da, în ce măsură va face referire la documentația relevantă de audit sau va intervieva membrii relevanți ai echipei misiunii, ~~sau~~ inclusiv auditorii relevanți ai componentelor. Cu toate acestea, este posibil să nu fie necesar ca auditorul să facă referire la documentația relevantă de audit sau să intervieveze membrii relevanți ai echipei misiunii, ~~sau~~ inclusiv auditorii relevanți ai componentelor cu privire la orice aspect inclus în alte informații.

...

Anexa 2

...

Exemplul 1 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)⁴⁴.
- ...

...

Exemplul 2 – Un raport al auditorului pentru o entitate cotate care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații parțial înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora și preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică 600 (Revizuit).
- ...

...

Exemplul 3 – Un raport al auditorului pentru o entitate necotate care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații parțial înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora și preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit).
- ...

⁴⁴ ISA 600 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

...

Exemplul 4 – Un raport al auditorului pentru o entitate cotate care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul nu a obținut alte informații înainte de data raportului auditorului, dar preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit))
- ...

...

Exemplul 5 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și a concluzionat că există o denaturare semnificativă a acestora.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit))
- ...

...

Exemplul 6 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie cu rezerve, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și există o limitare a ariei de aplicare în legătură cu un element semnificativ din situațiile financiare consolidate care afectează, de asemenea, alte informații.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (adică se aplică ISA 600 (Revizuit))
- ...

...

Exemplul 7 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie contrară, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și opinia contrară cu privire la situațiile financiare consolidate afectează, de asemenea, alte informații.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (adică se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- ...

ISA 805 (REVIZUIT) – CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE COMPONENTELOR INDIVIDUALE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ȘI ALE ELEMENTELOR, CONTURILOR SAU ASPECTELOR SPECIFICE ALE UNEI SITUAȚII FINANCIARE

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul ISA nu se aplică ~~circumstanțelor în care raportului auditorului procedurile~~ de audit sunt efectuate de către un auditor ~~componente la cererea unei echipe de misiune la nivelul grupului~~ asupra informațiilor financiare ale unei componente în scopul unui audit al situațiilor financiare ale grupului. (A se vedea ISA 600 (Revizuit)).⁴⁵

...

ISRE 2400 (REVIZUIT) – MISIUNI DE REVIZUIRE A SITUAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISRE (A se vedea punctul 1-2)

...

Revizuirii ale informațiilor financiare ale componentelor în contextul unui audit al situațiilor financiare ale unui grup de entități

- ~~A2. Misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE pot fi solicitate pentru entitățile componente de către auditorul situațiilor financiare ale unui grup de entități. O astfel de misiune de revizuire efectuată în conformitate cu prezentul ISRE ar putea fi însoțită de o solicitare din partea auditorului grupului de a desfășura activități și proceduri suplimentare după cum sunt necesare în circumstanțele misiunii de audit al grupului.~~

...

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de revizuire (A se vedea punctul 29)

...

Acceptarea termenilor misiunii ...

Revizuirea componentelor grupurilor de entități

- ~~A54. Auditorul situațiilor financiare ale unui grup de entități poate solicita ca un practician să efectueze o revizuire a informațiilor financiare ale unei entități componente a grupului. În funcție de instrucțiunile auditorului grupului, o revizuire a informațiilor financiare ale unei componente poate fi efectuată în conformitate cu prezentul ISRE. Auditorul grupului poate, de asemenea, să specifice proceduri suplimentare în completarea activității aferente revizuirii efectuate conform prezentului ISRE. Atunci când practicianul care efectuează revizuirea este auditorul situațiilor financiare ale entității componente, revizuirea nu este efectuată în conformitate cu prezentul ISRE.~~

...

Efectuarea misiunii

...

Înțelegerea practicianului (A se vedea punctele 45–46)

...

- A78. Pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la entitate și mediul său, precum și la cadrul de raportare financiară aplicabil, practicianul poate lua, de asemenea, în considerare:

- Dacă entitatea este o componentă a unui grup de entități sau o entitate asociată unei alte entități.
- ...

⁴⁵ ISA 600 (Revizuit), *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*

Elaborarea și efectuarea procedurilor (A se vedea punctele 47, 55)

...

A80. Atunci când practicianul este contractat să revizuiască situațiile financiare ale unui grup de entități, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de revizuire planificate au în vedere îndeplinirea obiectivelor practicianului pentru misiunea de revizuire prevăzute în prezentul ISRE, dar în contextul situațiilor financiare ale grupului.

...

Proceduri analitice (A se vedea punctele 46–47, 49)

A90. Într-o revizuire a situațiilor financiare, efectuarea de proceduri analitice îl sprijină pe practician în:

- Obținerea sau actualizarea înțelegerii sale cu privire la entitate și mediul său, inclusiv pentru a-i permite să poată identifica secțiunile din situațiile financiare unde pot apărea denaturări semnificative.
- Identificarea inconsecvențelor sau a variațiilor față de tendințele, valorile sau normele așteptate în situațiile financiare, precum nivelul concordanței situațiilor financiare cu datele-cheie, inclusiv indicatorii-cheie de performanță.
- Furnizarea de probe coroborative cu privire la alte proceduri de interviu sau analitice deja efectuate.
- Utilizarea ca proceduri suplimentare atunci când practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl poate (pot) determina să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ. Un exemplu de astfel de procedură suplimentară este o analiză comparativă a veniturii lunare și a cifrelor aferente costurilor pentru toate centrele de profit, filialele sau alte componente centrele de profit, filialele sau alte componente ale entității, în vederea obținerii de probe cu privire la informațiile financiare incluse în liniile situațiilor financiare sau prezentările din situațiile financiare.

Structurile și procesele care susțin operațiunile IAASB sunt facilitate de Federația Internațională a Contabililor® or IFAC®.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru pierderile cauzate oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze bazându-se pe materialul din această publicație, indiferent dacă respectivele pierderi sunt cauzate de neglijență sau din alte motive.

Standardele Internaționale de Audit, Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare, Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire, Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe, Standardele Internaționale privind Controlul Calității, Notele Internaționale de Practică în Audit, Proiectele de Expunere, Documentele de Consultare și alte publicații IAASB sunt publicate de IFAC și protejate prin drepturi de autor.

Drepturi de autor © Aprilie 2022 de IFAC. Toate drepturile rezervate. Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal și necomercial (de exemplu, referință profesională sau cercetare) de pe www.iaasb.org. Este necesară permisiunea scrisă pentru traducerea, reproducerea, stocarea sau transmiterea sau pentru alte utilizări similare ale acestui document.

„Consiliul pentru standarde internaționale de audit și asigurare”, „Standarde internaționale pentru audit”, „Standarde internaționale pentru misiuni de asigurare”, „Standarde internaționale pentru misiuni de revizuire”, „Standarde internaționale pentru servicii conexe”, „Standarde internaționale pentru controlul calității”, „Note de practică internațională de audit”, IAASB, ISA, ISAE, ISRE, ISRS, ISQC, IAPN și sigla IAASB sunt mărci comerciale ale IFAC sau mărci comerciale înregistrate și mărci de servicii ale IFAC în SUA și în alte țări.

Pentru informații despre drepturi de autor, mărci comerciale și permisiuni, accesați permissions@ifac.org sau contactați permissions@ifac.org.