

## **CAPITOLUL 2. Etapele realizării unui audit al situațiilor financiar**

Scopul declarat al acestei lucrări este de a prezenta modalitatea de realizare a misiunilor de audit financiar, cu accent pe misiunea cea mai complexă, respectiv aceea de audit statutar.

Punctul de pornire în demersul nostru îl reprezintă diferitele opinii în legătură cu etapele unei misiuni de auditare a situațiilor financiare anuale, dar, în prezentarea conținutului fiecărei etape, vom avea în vedere prevederile din Standardele internaționale de audit emise de Federația Internațională a Contabililor și din normele naționale emise de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România și de Camera Auditorilor Financiar din România.

### **2.1. Modele de abordare a auditului situațiilor financiare anuale**

Opiniile privind etapele pe care trebuie să le parcurgă un auditor până la emiterea raportului de audit asupra situațiilor financiare anuale sunt variate, doar în sensul denumirii câte unei etape, întrucât demersul auditorului trebuie să se realizeze conform normelor naționale și standarde internaționale de audit.

Unii autori<sup>27</sup> consideră că o misiune de audit trebuie să se realizeze prin parcurgerea următoarelor etape:

1. Acceptarea misiunii sau contractarea lucrărilor
2. Planificarea misiunii de audit
3. Evaluarea controlului/auditului intern
4. Controlul conturilor
5. Verificarea situațiilor financiare
6. Lucrările de sfârșit de misiune
7. Raportul de audit

Evident, fiecare etapă presupune desfășurarea mai multor categorii de lucrări toate având rolul de a-i permite echipei de audit să obțină elementele probante necesare formulării opiniei de audit. Unele din etapele enumerate anterior necesită desfășurarea unui număr mai mare de lucrări, după cum altele presupun lucrări mai restrânse. Astfel, planificarea misiunii, deși pare o activitate simplă, impune parcurgerea mai multor pași, cum ar fi: cunoașterea generală a întreprinderii, identificarea domeniilor și sistemelor semnificative, analiza prealabilă a riscurilor și întocmirea planului misiunii de audit. Tot o etapă în care se desfășoară o multitudine de activități este aceea a controlului conturilor. Explicație este cât se poate de logică: pentru ca opinia auditorului să fie credibilă, ea trebuie să se sprijine pe un număr suficient de probe, care trebuie să fie și adecvate scopului pentru care au fost colectate. În plus, obținerea elementelor probante presupune, mai întâi, o foarte clară definiție a obiectivelor pentru fiecare categorie de operațiuni și pentru soldurile conturilor, după care trebuie utilizate o multitudine de proceduri de obținere a probelor. Spre finalul unei misiuni de audit apare o etapă numită lucrări de sfârșit de misiune. Este vorba, de asemenea, de o etapă care cuprinde mai multe lucrări, cum ar fi: obținerea unor declarații scrise de la conducerea firmei (numite în literatura de specialitate și scrisori de afirmare), întocmirea unui așa-numit chestionar de sfârșit de misiune, care are rolul de a permite obținerea asigurării că au fost reunite toate elementele necesare formulării opiniei asupra situațiilor financiare, că normele au fost respectate și că dosarele de lucru sunt complete. O lucrare foarte importantă inclusă în categoria lucrărilor de sfârșit de misiune este analiza evenimentelor ulterioare închiderii exercițiului. Deoarece informațiile acumulate de membrii echipei de audit sunt dispuse în foarte multe foi de lucru, pentru o mai facilă urmărire a acestor informații, se obișnuiește ca, înaintea întocmirii raportului de audit, cele mai multe concluzii și remarcile

---

<sup>27</sup> Florea, I., Macovei, I.-C., Florea, R., Berheci, M., *Op. cit.*, p. 199 - 256.

mai importante să se concentreze într-o notă de sinteză în care se face trimitere la foile de lucru care conțin informațiile în baza cărora au fost formulate acele remarci sau concluzii.

Faptul că nu am detaliat pentru fiecare din etapele enumerate mai sus toate activitățile pe care le presupun nu înseamnă că acele etape sunt mai puțin complexe. Unele din acele etape vor fi tratate distinct în câte un capitol.

Există și opinii<sup>28</sup> care consideră că o misiune de audit asupra situațiilor financiare ale unei entități cuprinde trei faze, în care sunt regăsite zece etape, după cum urmează:

**Faza inițială**, care cuprinde:

1. Acceptarea mandatului și contractarea lucrărilor de audit
2. Orientarea și planificarea auditului

**Faza executării lucrărilor**, cu următoarele etape:

3. Aprecierea controlului intern
4. Controlul conturilor
5. Examenul situațiilor financiare

**Faza finală**, care cuprinde ultimele cinci etape, respectiv:

6. Evenimente posteroare închiderii exercițiului
7. Utilizarea lucrărilor altor profesioniști
8. Alte lucrări necesare închiderii exercițiului
9. Raportul de audit
10. Documentarea lucrărilor de audit

Observăm că există o mare asemănare în modul de prezentare a etapelor unei misiuni de audit, fapt explicat și anterior prin obligativitatea realizării acestuia conform unor norme sau standarde.

Aproape la fel este descrisă misiunea de auditare a situațiilor financiare anuale și în literatura de specialitate americană, cu mențiunea că se procedează la o detaliere mai mare a fazelor auditului. În primul rând, autorii americani<sup>29</sup> consideră că o misiune de audit statutar are patru faze:

- I. Planificarea și definirea unei metode de auditare
- II. Efectuarea testelor mecanismelor de control și a testelor substanțiale ale operațiunilor
- III. Efectuarea procedurilor analitice și testelor detaliilor soldurilor
- IV. Finalizarea auditului și emiterea unui raport de audit

Apoi, cele patru faze sunt descrise, evidențiindu-se conținutul lor, respectiv activitățile care trebuie realizate pentru atingerea obiectivelor fixate de auditor. În tabelul următor, încercăm să prezentăm sintetic fazele și etapele unei misiuni de audit statutar potrivit accepțiunii americane.

**Tabelul nr. 2.1. Fazele și etapele unei misiuni de audit statutar**

FAZE ALE MISIUNII DE AUDIT	ETAPE
<i>Planificarea și definirea unei metode de auditare</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• preplanificare;</li> <li>• obținerea informațiilor de context;</li> <li>• obținerea informațiilor privind obligațiile juridice ale clientului;</li> <li>• efectuarea procedurilor analitice preliminare;</li> <li>• fixarea pragului de semnificație și estimarea riscului de audit acceptabil și a riscului inerent;</li> <li>• înțelegerea controlului intern și estimarea riscului de control;</li> <li>• întocmirea planului de audit general și a programului de audit.</li> </ul>

<sup>28</sup> Toma, M., *Inițiere în auditul situațiilor financiare ale unei entități*, Editura CECCAR, București, 2005, p. 106.

<sup>29</sup> Arens, A.A., Loebbecke, J.K., *Op. cit.*, pp. 193 – 195.

FAZE ALE MISIUNII DE AUDIT	ETAPE
<i>Efectuarea testelor mecanismelor de control și a testelor substanțiale ale operațiunilor</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• efectuarea testelor mecanismelor de control;</li> <li>• efectuarea testelor substanțiale ale operațiunilor;</li> <li>• estimarea probabilității prezenței unor denaturări semnificative în situațiile financiare.</li> </ul>
<i>Efectuarea procedurilor analitice și testelor detaliilor soldurilor</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• efectuarea procedurilor analitice;</li> <li>• efectuarea testelor elementelor cheie;</li> <li>• efectuarea testelor suplimentare ale detaliilor soldurilor.</li> </ul>
<i>Finalizarea auditului și emiterea unui raport de audit</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verificarea datoriilor condiționate;</li> <li>• verificarea evenimentelor ulterioare;</li> <li>• colectarea probelor finale;</li> <li>• evaluarea rezultatelor;</li> <li>• emiterea raportului de audit;</li> <li>• comunicarea cu membrii comitetului de audit și cu managementul.</li> </ul>

Adaptat după Arens, A.A., Loebbecke, J.K., *Audit: O abordare integrată*, (traducere de Rodica Levițchi), Editura ARC, Chișinău, 2003, pp. 193 - 195.

În continuare, ne propunem să prezentăm lucrările pe care trebuie să le realizeze un auditor în cadrul fiecărei etape a demersului de audit, încercând o armonizare a prevederilor din normele naționale cu cele din standardele internaționale de audit și cu opiniile specialiștilor români și străini.

## 2.2. Acceptarea misiunii și contractarea lucrărilor

Pentru a realiza o misiune de audit trebuie ca, mai întâi, auditorul să primească o cerere din partea unui client pentru un astfel de serviciu. Indiferent dacă este vorba de audit legal sau de audit contractual, auditorul trebuie să decidă dacă acceptă clientul nou sau dacă acceptă continuarea relației contractuale cu un client existent. Luarea unei astfel de decizii presupune aprecierea de către un auditor cu experiență a posibilității de a o începe și de a o duce la bun sfârșit.

În acest sens, materialul explicativ<sup>30</sup> al Standardului internațional de audit (ISA) 210 - *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit* stabilește că o misiune de audit poate fi acceptată atunci când profesionistul consideră că cerințele etice relevante ca independența și competența profesională sunt satisfăcute și când misiunile prezintă următoarele caracteristici<sup>31</sup>:

- subiectul în cauză este adecvat;
- criteriile care vor fi utilizate sunt adecvate și disponibile utilizatorilor;
- auditorul are acces la probe adecvate și suficiente pentru a-și susține concluzia;
- concluzia auditorului va fi cuprinsă într-un raport scris;
- auditorul este convins că există un motiv rațional pentru misiune.

Aprecierea auditorului vizează, pe de o parte, propria persoană, iar pe de altă parte, elementele ce țin de societatea ce urmează a fi auditată.

În ceea ce privește elementele care țin de auditor, vor fi avute în vedere<sup>32</sup>:

<sup>30</sup> Standardul internațional de audit (ISA) 210 „*Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*”, pct. A1, în: Federația Internațională a Contabililor, *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Audit financiar 2009*, Editura Irecson, București, 2009, p. 113.

<sup>31</sup> *Cadrul internațional pentru misiunile de certificare*, pct. 17 (b), în: Federația Internațională a Contabililor, *Manualul pentru Standarde Internaționale de Audit, Certificare și Etică*, Editura CECCAR, București, 2007, pp. 195 – 196 și <http://web.ifac.org/download/b003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf>, accesată la 20 iunie 2010.

<sup>32</sup> Mikol, A., *Op. cit.*, p. 84.

- situațiile care îl fac pe auditor să-și piardă independența (interesele financiare sau de altă natură, incidența relațiilor familiale sau personale, cazurile de incompatibilitate generală);
- competența necesară pentru efectuarea misiunii;
- disponibilitatea personalului din firma de audit și existența unui fond de timp suficient pentru buna desfășurare a misiunii.

După această evaluarea a propriei capacități de a efectua misiunea, auditorul trebuie să facă o analiză a firmei client urmărindu-se aspecte legate de reputația firmei, dar și a responsabililor acesteia, stabilitatea financiară și relația potențialului client cu auditorul anterior. Decizia de acceptare a unui client care acționează într-un domeniu cu risc ridicat de eșec (de exemplu, societăți de asigurare) se ia mai greu decât în cazul clienților care își desfășoară activitatea în ramuri economice stabile.

Una din obligațiile auditorului contactat de către un potențial client pentru a face un audit este să ia legătura cu auditorul anterior pentru a se informa cu privire la: refuzul din partea managerilor societății de a furniza informații sau furnizarea lor cu întârziere și incomplete, limitarea lucrărilor, presiuni făcute asupra auditorilor în scopul ascunderii unor fraude, refuzul de a plăti onorariile datorate auditorului. În această situație, decizia firească a noului auditor va fi de a refuza efectuarea auditului. Auditorul predecesor este obligat să răspundă la întrebările puse de noul auditor, dar trebuie să obțină acordul clientului înainte de a intra în dialog cu noul auditor. În cazul în care clientul nu-și dă acordul pentru furnizarea de informații către noul auditor, acesta trebuie informat. Se presupune că, într-o astfel de situație, noul auditor este tentat mai curând să refuze efectuarea misiunii decât să mai caute alte elemente care să-l conducă spre acceptarea ei. Evident, această problemă nu apare atunci când firma este auditată pentru prima dată, situație care impune, încă de la început, verificări mai aprofundate.

Această fază de culegere a informațiilor, în funcție de care se va lua decizia de acceptare sau nu a misiunii, reprezintă o etapă preliminară desfășurării propriu-zise a auditului, motiv pentru care americanii îi spun preplanificare. Conținutul acestei etape este dat de aprecierea pe care auditorul o face în legătură cu situația propriei persoane și de cunoașterea prealabilă pe care o obține asupra întreprinderii și asupra mediului său.

Dacă situația auditorului față de întreprinderea vizată îl poate determina pe acesta să refuze misiunea, cunoașterea societății și a mediului său nu este de natură să pună în cauză acceptarea misiunii.

Cunoașterea generală a întreprinderii, a particularităților sale și a mediului său economic și social are rolul de a-i permite auditorului să obțină o mai bună înțelegere a evenimentelor care pot avea o incidență semnificativă asupra conturilor care fac obiectul verificării și să țină cont de aceste elemente atunci când își planifică misiunea. Pe baza acestor informații, vor fi identificate sectoarele care necesită o atenție particulară și vor fi alese tehnicile de verificare cele mai potrivite.

Această cunoaștere generală poate fi obținută, în funcție de mărimea întreprinderii și de complexitatea sa, fie în urma unei simple discuții cu responsabilii întreprinderii, fie în urma unor ample lucrări de culegere de informații efectuate la client sau, dacă acest lucru este permis, la auditorul precedent. În același scop pot fi efectuate analize globale ale situațiilor financiare anuale ale exercițiilor precedente care vor permite formularea unei opinii asupra coerenței conturilor în timp și cu sectorul economic, ca și asupra situației societății din punct de vedere al echilibrului și al rentabilității.

Pentru buna cunoaștere a clientului unui audit, înainte de acceptarea misiunii, se recomandă utilizarea unui așa-numit „Chestionar de diagnostic al auditului”<sup>33</sup>. Prin intermediul acestui chestionar se poate obține un volum maxim de informații cu un consum minim de timp, în scopul aprecierii posibilității realizării misiunii, a timpului și a bugetului necesare pentru aceasta. La sfârșitul acestei etape va fi emisă scrioarea de misiune. În cazul în care misiunea este acceptată, informațiile astfel obținute vor servi ca punct de plecare în constituirea dosarului permanent și vor fi aprofundate în faza de cunoaștere generală a entității client.

Întrebările la care trebuie să obțină răspuns sau acțiunile pe care trebuie să le întreprindă firma de audit în această fază sunt descrise pe larg într-un ghid de realizare a auditului financiar, publicat sub autoritatea unor organizații profesionale din Franța, al căror scop este reprezentat de ameliorarea activității profesioniștilor contabili<sup>34</sup>. O sinteză a acestor informații și activități este prezentată în continuare.

Pentru început, trebuie obținute o serie de *informații cu caracter general* și realizate unele *activități*, cum ar fi:

1. prezentarea întreprinderii de către conducere: activități, produse, poziție pe piață, structura generală, istoric, apartenența la un grup etc.;
2. structura capitalului și lista administratorilor;
3. organigrama generală;
4. vizitarea spațiilor de producție și de stocare;
5. înțelegerea nevoii de audit sau de schimbare a auditorului;
6. obținerea situațiilor financiare aferente ultimelor trei exerciții financiare și a rapoartelor de audit aferente acestora;
7. comentarea evoluției acestora și a principalelor opțiuni cu responsabilități entității;
8. dacă există proceduri formalizate, aprecierea prin examinare rapidă a calității lor aparente;
9. dacă există un serviciu de audit intern, se examinează, împreună cu șeful acestui serviciu: metodologia utilizată, principalele realizări, rapoartele emise etc.;
10. consultarea statutului, a regulamentelor pentru a ști dacă ele conțin clauze particulare;
11. obținerea unei liste a principalelor contracte și examinarea celor mai semnificative dintre ele;
12. consultarea proceselor-verbale ale consiliilor și adunărilor, relevând rezoluțiile cele mai importante;
13. examinarea posibilității stabilirii contactelor cu: auditorul precedent, experți contabili, alți auditori, alți consilieri externi.

După prezentarea modului de obținere a informațiilor cu caracter general, chestionarul descrie posibilitățile de obținere a informațiilor referitoare la *sistemul informatic și cel contabil*.

Obținerea unei cunoașteri generale a sistemului informatic poate fi realizată prin acțiuni precum:

1. obținerea unei descrieri de ansamblu a sistemului informatic, în scopul aprecierii gradului de complexitate a acestuia;
2. examinarea politicii firmei de dezvoltare în domeniul tehnologiilor informaționale;
3. obținerea unei descrieri a echipamentului și a principalelor programe utilizate;
4. obținerea unei prezentări a principalilor responsabili și aprecierea competenței lor;
5. aprecierea calității consultărilor dintre persoanele responsabile de sistemul informatic al clientului și utilizatorii acestuia;

<sup>33</sup> \*\*\*, *Audit financier. Les outils de l'audit: guides, questionnaires et feuilles de travail*, Dunod, Paris, 1991, p. 15.

<sup>34</sup> Ibidem, pp.15. -21.

6. examinarea politicii de formare a utilizatorilor.

Sistemul contabil al entității poate face obiectul unei cunoașteri generale, în această fază preliminară misiunii propriu-zise de audit, prin intermediul următoarelor activități:

1. examinarea situațiilor financiare anuale și aprecierea, dacă există, a punctelor sensibile particulare, urmată de examinarea lor cu responsabilul financiar al entității;
2. examinarea planului de conturi al întreprinderii și aprecierea conformității lui cu exigențele legale și cu nevoile entității;
3. prezentarea procedurilor și a frecvenței unor activități precum: pregătirea și urmărirea bugetelor, pregătirea înregistrărilor contabile, întocmirea bilanțelor de verificare, întocmirea situațiilor financiare intermediare, analiza conturilor, pregătirea situațiilor financiare anuale;
4. examinarea principalelor documente contabile și aprecierea calității lor;
5. aprecierea volumului și complexității listelor de inventariere.

După descrierea mijloacelor de obținere a informațiilor cu caracter general, chestionarul rezervă un spațiu amplu activităților prin care să fie obținute informațiile specifice categoriilor de operațiuni dintr-o entitate, pe categorii de elemente potențial semnificative: imobilizări corporale, necorporale și titluri, valori de exploatare, vânzări-clienți, trezorerie, cumpărări-furnizori, plăți-personal, rezultat, situație fiscală. Deoarece o sinteză a acestor informații se va regăsi și în planul misiunii de audit, considerăm că merită a fi prezentate aici activitățile care conduc la obținerea informațiilor, în forma destul de detaliată descrisă de chestionarul anterior amintit.

Cunoașterea generală a *imobilizărilor corporale* este posibilă prin obținerea răspunsului la unele întrebări și derularea unor acțiuni precum:

1. Aprecierea naturii principalelor active imobilizate;
2. Examinarea mijloacelor de care dispune întreprinderea pentru a-și urmări imobilizările (fișiere, conturi, legături cu terții etc.);
3. Care este data ultimei inventarieri fizice?
4. Examinarea politicii de capitalizare, în scopul aprecierii corecte fundamentări;
5. Obținerea principalelor rate de amortizate, în scopul aprecierii corecte fundamentări;
6. Există o politică de grup? Dacă da, este coerentă cu cea a societății?;
7. Aprecierea existenței imobilizărilor în afara exploatării.

În mod similar, activitățile care permit cunoașterea generală a *imobilizărilor necorporale* pot fi reprezentate de:

1. Examinarea conținutului acestui post;
2. Aprecierea gradului de protejare și coerența cu politica de amortizare;
3. Aprecierea politicii întreprinderii în materie de capitalizare;

Pentru cunoașterea generală a *portofoliului de titluri*, trebuie desfășurate activități cum ar fi:

1. Examinarea principalelor categorii și a metodelor de evaluare utilizate;
2. Examinarea metodelor de urmărire a investițiilor (cu deosebire, disponibilitatea situațiilor financiare anuale);
3. Dacă societatea deține filiale, examinarea politicii și a principiilor în materie de consolidare;
4. Obținerea informațiilor asupra naturii și volumului operațiunilor intra-grup;
5. Aprecierea politicii întreprinderii în materie de depreciere.

Cunoașterea generală a *valorilor de exploatare* poate fi obținută prin activități specifice și prin găsirea răspunsului la unele întrebări. Poate fi menționate aici:

1. Care sunt principalele produse?;
2. Obținerea informațiilor asupra volumului producției;
3. Aprecierea calității depozitelor;
4. Prezentarea caracteristicilor ciclului de producție;

5. Aprecierea ratei de rotație a stocurilor prin raportare la durata ciclului de producție;
6. Obținerea informațiilor asupra nivelului marjei pe produs, examinarea coerenței cu situațiile financiare anuale și solicitarea de explicații asupra variațiilor semnificative;
7. Examinarea modului de urmărire a cantităților;
8. Care este frecvența și care sunt modalitățile de inventariere fizică?;
9. Examinarea rezultatelor ultimelor inventarieri;
10. Obținerea de informații asupra sistemului de evaluare (schema generală a contabilității de gestiune, racordarea contabilității de gestiune cu cea financiară);
11. Examinarea componentelor costului de producție;
12. Examinarea politicii privind deprecierea stocurilor.

Activitățile și întrebările care permit cunoașterea generală a operațiunilor privind *vânzările și clienții* sunt reprezentate de:

1. Identificarea marilor categorii de clienți;
2. Numărul conturilor deschise, active;
3. Politica generală de facturare, termene medii de decontare;
4. Compararea acestei politici cu viteza de rotație a clienților;
5. Dacă există o situație a clienților pe termene de încasare, examinarea structurii sale;
6. Examinarea pierderilor generate de neîncasarea clienților înregistrate în cursul ultimului exercițiu și compararea cu ajustările;
7. Examinarea sistemului care permite obținerea asigurării că bunurile expediate sunt facturate;
8. Există o practică a risturnurilor sau alte reduceri conexe? Dacă da, se examinează sistemul de înregistrare a acestor reduceri;
9. Politica de distribuție;
10. Se acordă garanții? Dacă da, se examinează sistemul de urmărire și de înregistrare a garanțiilor.

Cunoașterea generală a operațiunilor privind *trezoreria* se realizează prin intermediul unor acțiuni precum:

1. Se comentează structura financiară a entității cu cei din conducere;
2. Se obțin informații asupra politicii de finanțare;
3. Se obține o listă a conturilor bancare și a casieriiilor, apreciindu-se adecvarea la nevoile întreprinderii;
4. Examinarea separării sarcinilor;
5. Frecvența realizării reconcilierilor cu băncile; obținerea ultimei confirmări a soldurilor conturilor la bănci și aprecierea calității lor aparente.

Printre acțiunile care conduc la cunoașterea generală a operațiunilor privind *cumpărările și furnizorii* pot fi enumerate:

1. Obținerea unei situații a naturii, provenienței și volumului principalelor cumpărări;
2. Numărul conturilor deschise, active;
3. Politica de aprovizionare (contracte anuale, remize, garanții etc.);
4. Obținerea informațiilor despre sistemul de urmărire și înregistrare a cumpărărilor;
5. Aprecierea capacității entității de asigurare a separării exercițiilor.

Activitățile care permit cunoașterea generală a operațiunilor privind *personalul și plățile* sunt reprezentate de:

1. Analiza masei salariale pe categorii;
2. Prezentarea sistemului de angajare, urmărire, control al prezenței;
3. Modalități de remunerare (număr de luni, prime, participații);
4. Discutarea cu responsabilii firmei a climatului social;
5. Politica de formare;
6. Rata de rotație;

7. Data și conținutul ultimului control;
8. Examinarea cu responsabilii firmei a eventualelor conflicte în curs;

Pentru obținerea unor informații generale rezonabile în legătură cu *rezultatul* trebuie examinată și comentată cu responsabilii entității structura contului de rezultat al ultimelor exerciții și evoluția sa. De asemenea, trebuie apreciat dacă există categorii de cheltuieli și de venituri care să merite o analiză mai aprofundată. Este utilă și necesară examinarea naturii operațiunilor excepționale.

Ultimul aspect menționat în chestionarul de diagnostic al auditului vizează situația fiscală a entității. Pentru obținerea unor informații generale în legătură situația fiscală, trebuie examinate ultimele declarații fiscale și trebuie să se afle data și conținutul ultimelor controale care au avut ca obiect impozitele și taxele. În plus, dacă este posibil, se va discuta cu responsabilul pe probleme fiscale din firmă despre riscurile fiscale pe care acesta le cunoaște.

Standardul internațional de audit (ISA) 210 - *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit* mai stabilește că un auditor poate accepta efectuarea sau continuarea unei misiuni de audit doar dacă apreciază că sunt prezente condițiile preliminare pentru un audit și dacă există o înțelegere încheiată între auditor și conducere (sau persoanele însărcinate cu governanța, unde este cazul) cu privire la termenii misiunii.

Există două mari categorii de *condiții preliminare* a căror prezență trebuie verificată de către auditor:

- existența unui cadru acceptabil de raportare financiară ce urmează a fi aplicat de către conducere în pregătirea situațiilor financiare;
- existența acordului conducerii cu privire la acceptarea și înțelegerea responsabilității sale cu privire la următoarele trei aspecte: pregătirea situațiilor financiare și prezentarea lor fidelă, organizarea și exercitarea controlului intern și asigurarea accesului la informații pentru auditor.

În cele mai multe țări, legislația le fixează responsabililor entității obligația de a pregăti situațiile financiare în conformitate cu un cadru specific de raportare financiară, precum și de prezentare fidelă a acestora.

Cu privire la controlul intern, trebuie arătat că acesta cuprinde o multitudine de activități, conducerii revenindu-i obligația de a stabili ce tip de control este necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care să nu conțină denaturări semnificative generate de fraude sau erori. Asupra conținutului controlului intern și a influenței lui asupra auditului vom mai reveni ulterior.

O ultimă responsabilitate care trebuie înțeleasă de conducerea entității vizează informarea auditorului, motiv pentru care trebuie să-i ofere acestuia:

- a) acces la toate informațiile pe care conducerea le consideră relevante pentru pregătirea situațiilor financiare;
- b) informații adiacente pe care auditorul le solicită conducerii în scopul realizării misiunii;
- c) acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră că este util să obțină probe de audit.

A doua condiție prevăzută de ISA 210 pentru acceptarea sau continuarea misiunii la un client vizează *convenirea asupra termenilor misiunii de audit*. Auditorul va conveni asupra acestora împreună cu persoanele din conducere sau cu persoanele însărcinate cu governanța prin întocmirea unei *scrisori de misiune* sau a altui tip de document contractual, care trebuie să conțină următoarele elemente<sup>35</sup>:

---

<sup>35</sup> Standardul internațional de audit (ISA) 210 „*Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*”, pct. 1, A23, A25, în: Federația Internațională a Contabililor, *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Audit financiar 2009*, Editura Irecson, București, 2009, pp. 109, 119 – 120.