STANDARDUL INTERNAŢIONAL DE AUDIT 220 (REVIZUIT) MANAGEMENTUL CALITĂŢII PENTRU UN AUDIT AL SITUAŢIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2022 sau ulterior acestei date)

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilităţile specifice ale auditorului în ceea ce privește managementul calității la nivel de misiune pentru un audit al situațiilor financiare, precum și responsabilitățile aferente ale partenerului misiunii. Prezentul ISA trebuie citit în paralel cu cerințele etice relevante. (A se vedea punctele A1, A38)

Sistemul firmei de management al calităţii şi rolul echipelor misiunii

2. În conformitate cu ISQM 1, obiectivul firmei este de a concepe, implementa și opera un sistem de management al calității pentru audituri sau revizuiri ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe realizate de către firmă, care să ofere firmei o asigurare rezonabilă a faptului că: (A se vedea punctele A13-A14)
   (a) Firma și personalul acesteia își îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și efectuează misiuni în conformitate cu aceste standarde și cerințe și
   (b) Rapoartele misiunii emise de firmă sau de partenerii misiunii sunt adecvate în circumstanţele date.[1]
3. Prezentul ISA are la bază premisa că firma intră sub incidența ISQM-urilor sau a unor cerințe naționale care sunt cel puțin la fel de stricte. (A se vedea punc tele A2-A3)
4. În contextul sistemului de management al calităţii din cadrul firmei și prin conformarea cu cerințele din prezentul ISA echipa misiunii, condusă de partenerul misiunii, are responsabilitatea de a: (A se vedea punctul A4-A11).
   (a) Implementa răspunsurile firmei la riscurile privind calitatea (adică politicile sau procedurile firmei) care sunt aplicabile misiunii de audit utilizând informațiile comunicate de firmă sau obținute de la aceasta,
   (b) Determina dacă, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit, să conceapă și să implementeze răspunsuri la nivelul misiunii, dincolo de cele din politicile sau procedurile firmei și
   (c) Comunica firmei informațiile din misiunea de audit care trebuie comunicate în conformitate cu politicile sau procedurile firmei pentru a sprijini conceperea, implementarea și funcționarea sistemului firmei de management al calității.
5. Respectarea cerințelor din alte ISA-uri poate furniza informații relevante pentru managementul calității la nivelul misiunii. (A se vedea punctul A12)

1 ISQM 1, punctul 14.

6. Interesul public este deservit prin realizarea consecventă a misiunilor de audit de calitate prin atingerea obiectivului prezentului standard și al altor ISA-uri pentru fiecare misiune. O misiune de audit de calitate se realizează prin planificarea și realizarea misiunii și prin raportarea aferentă în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile. Îndeplinirea obiectivelor acestor standarde și respectarea cerințelor legale sau de reglementare aplicabile implică exercitarea raționamentului profesional și a scepticismului profesional.

7. În conformitate cu ISA 200[2] echipa misiunii trebuie să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional și să exercite raționament profesional. Raționamentul profesional este exercitat în luarea unor decizii informate cu privire la măsurile care sunt adecvate pentru a gestiona și respecta calitatea, ținând cont de natura și circumstanțele misiunii de audit. Scepticismul profesional susține calitatea judecăților emise de echipa misiunii și, cu ajutorul acestor raționamente, susține eficacitatea generală a echipei misiunii în obținerea calității la nivelul misiunii. Exercitarea adecvată a scepticismului profesional poate fi demonstrată prin acțiunile și comunicările echipei misiunii. Astfel de acțiuni și comunicări pot include pași specifici pentru a atenua impedimentele care pot afecta exercitarea adecvată a scepticismului profesional, cum ar fi subiectivismul involuntar sau constrângeri legate de resurse. (A se vedea punctele A33-A36)

Adaptabilitate

8. Cerințele prezentului ISA sunt concepute pentru a fi aplicate în contextul naturii și circumstanțelor fiecărui audit. Spre exemplu:

   (a) Atunci când un audit este realizat în întregime de către partenerul de misiune, așa cum poate fi cazul unui audit al unei entități mai puțin complexe, unele cerințe din prezentul ISA nu sunt relevante deoarece sunt condiționate de implicarea altor membri ai echipei misiunii. (A se vedea punctele A13-A14)

   (b) Atunci când un audit nu este realizat în întregime de către partenerul de misiune sau în cazul unui audit al unei entități a cărei natură și circumstanțe sunt mai complexe, partenerul de misiune poate desemna conceperea sau realizarea anumitor proceduri, sarcini sau acțiuni altor membri ai echipei misiunii.

Responsabilitățile partenerului de misiune

9. Partenerul de misiune are responsabilitatea finală și, prin urmare, răspunde pentru conformitatea cu cerințele prezentului ISA. Termenul „partenerul de misiune își asumă responsabilitatea pentru...” este utilizat în cazul acelor cerințe pentru care partenerului de misiune i se permite să desemneze conceperea sau executarea procedurilor, sarcinilor sau acțiunilor unor membri ai echipei misiunii care dețin calificare potrivită sau experiență adecvată. În

2 ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele 15-16 și A20-A24.

cazul altor cerințe, în prezentul ISA se intenționează în mod expres ca cerința sau responsabilitatea să fie îndeplinită de către partenerul de misiune, iar partenerul de misiune poate obține informații de la firmă sau de la alți membri ai echipei de misiune. (A se vedea punctele A22-A25)

Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare emise începând cu 15 decembrie 2022 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

11. Obiectivul auditorului este de a gestiona calitatea la nivelul misiunii pentru a obține o asigurare rezonabilă a faptului că a fost respectată calitatea, cum ar fi:

    (a) Auditorul și-a îndeplinit responsabilitățile și a efectuat auditul în conformitate cu standardele profesionale şi cu cerinţele legale şi de reglementare aplicabile şi

    (b) Raportul emis de auditor este adecvat circumstanţelor date.

Definiţii

12. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înţelesurile atribuite mai jos:

    (a) Partener de misiune[3] – Partenerul sau o altă persoană din firmă care este responsabil(ă) de misiune, de efectuarea acesteia şi de raportul emis în numele firmei şi care, atunci când este necesar, deține autoritatea adecvată acordată de un organism profesional, legal sau de reglementare.

    (b) Revizuirea calității misiunii – O evaluare obiectivă a raţionamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns, efectuată de partenerul de revizuire a calității misiunii și finalizată la data raportului misiunii sau anterior acesteia.

    (c) Partenerul de revizuire a calității misiunii[3] – Un partener, o altă persoană din firmă sau o persoană din exterior numită de firmă pentru a efectua revizuirea calității misiunii.

    (d) Echipa misiunii – Toţi partenerii şi personalul care efectuează misiunea de audit și orice alte persoane care efectuează proceduri de audit aferente misiunii, cu excepția unui expert extern[4] al auditorului și auditorilor interni care furnizează asistență directă în cadrul unei misiuni[5]. (A se vedea punctele A15-A25)

    (e) Firmă – Un practician individual, un parteneriat sau o corporaţie ori o altă

3 „Partener de misiune”, „partener” și „firmă” trebuie interpretate ca referindu-se la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.

4 ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*, punctul 6 (a), definește termenul de „expert al auditorului”.

5 ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, stabilește limite privind utilizarea asistenței directe. De asemenea, recunoaște că auditorului extern i se poate interzice prin lege sau reglementări să obțină asistență directă din partea auditorilor interni. Prin urmare, utilizarea asistenței directe este limitată la situațiile în care aceasta este permisă.

entitate de profesioniști contabili sau termenul echivalent acesteia din sectorul public. (A se vedea punctul A26)

(f) Firmă din cadrul unei rețele – O firmă sau o entitate care aparține rețelei firmei. (A se vedea punctul A27)

(g) Rețea – O structură mai mare: (A se vedea punctul A27)

(i) Care are ca scop cooperarea și

(ii) Care are ca scop clar împărțirea profitului sau a costurilor, ori care este deținută, controlată sau administrată în comun, are politici și proceduri comune de management al calității, o strategie de afaceri comună, utilizează un nume de marcă comun ori folosește în comun o parte semnificativă din resursele profesionale.

(h) Partener – Orice persoană care are autoritatea de a încheia angajamente în numele firmei în ceea ce privește efectuarea unei misiuni de servicii profesionale.

(i) Personal – Parteneri și angajați din cadrul firmei.

(j) Standarde profesionale – Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) și cerințele etice relevante.

(k) Cerințe etice relevante – Principii de etică profesională și cerințe etice care se aplică profesioniștilor contabili atunci când efectuează o misiune de audit. Cerințele etice relevante cuprind, de obicei, prevederile *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (Codul IESBA), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, referitoare la auditurile situațiilor financiare, împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.

(l) Răspuns (în legătură cu un sistem de management al calității) – Politici sau proceduri concepute și implementate de firmă pentru a trata unul sau mai multe riscuri la adresa calității:

(i) Politicile sunt declarații despre ceea ce ar trebui sau nu ar trebui făcut pentru a aborda unul sau mai multe riscuri la adresa calității. Astfel de declarații pot fi documentate, menționate în mod explicit în comunicări sau implicite prin acțiuni și decizii.

(ii) Procedurile sunt acțiuni de implementare a politicilor.

(m) Angajați – Profesioniști, alții decât partenerii, inclusiv orice experți angajați de firmă.

Cerințe

Responsabilitățile conducerii privind managementul și calitatea auditurilor

13. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea totală pentru managementul și obținerea calității unei misiuni de audit, inclusiv responsa-

bilitatea pentru crearea unui mediu pentru misiune care să evidențieze cultura firmei și conduita așteptată a membrilor echipei misiunii. Procedând astfel, partenerul de misiune trebuie să fie implicat suficient și adecvat pe parcursul misiunii de audit, astfel încât să aibă baza pentru a determina dacă raționamentele semnificative făcute și concluziile la care s-a ajuns sunt adecvate, având în vedere natura și circumstanțele misiunii. (A se vedea punctele A28-A37)

14. La crearea mediului descris la punctul 13, partenerul de misiune trebuie să-și asume responsabilitatea pentru luarea unor măsuri clare, consecvente și eficiente care să reflecte angajamentul firmei față de calitate și să stabilească și să comunice conduita așteptată a membrilor echipei misiunii, inclusiv evidențiind: (A se vedea punctele A30–A34)

    (a) Faptul că toți membrii echipei misiunii sunt responsabili să contribuie la managementul și obținerea calității la nivelul misiunii,

    (b) Importanța eticii, a valorilor și atitudinilor profesionale pentru membrii echipei misiunii,

    (c) Importanța unei comunicări deschise și solide în cadrul echipei misiunii, precum și susținerea capacității membrilor echipei misiunii de a exprima îngrijorări fără teama unor represalii și

    (d) Importanța exercitării de către fiecare membru al echipei misiunii a scepticismului profesional pe tot parcursul misiunii de audit.

15. În cazul în care partenerul de misiune desemnează conceperea sau executarea procedurilor, sarcinilor sau măsurilor legate de o cerință din prezentul ISA altor membri ai echipei de misiune cu scopul de a-l sprijini pe partenerul de misiune să respecte cerințele prezentului ISA, partenerul de misiune va continua să își asume responsabilitatea generală pentru managementul și obținerea calității misiunii de audit prin direcționarea și supravegherea acelor membri ai echipei misiunii și prin revizuirea muncii acestora. (A se vedea punctele 9, A37)

Cerințe etice relevante, inclusiv cele legate de independență

16. Partenerul de misiune trebuie să înțeleagă cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență, care sunt aplicabile având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit. (A se vedea punctele A38-A42, A48)

17. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea că ceilalți membri ai echipei misiunii au fost informați cu privire la cerințele etice relevante care sunt aplicabile, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit, precum și cu privire la politicile sau procedurile aferente firmei, inclusiv cele care abordează: (A se vedea punctele A23–A25, A40–A44)

    (a) Identificarea, evaluarea și tratarea amenințărilor la adresa conformității cu cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență,

(b) Circumstanțele care pot conduce la o încălcare a cerințelor etice relevante, inclusiv a celor legate de independență, și responsabilitățile membrilor echipei misiunii atunci când aceștia devin conștienți de respectivele încălcări și

(c) Responsabilitățile membrilor echipei misiunii atunci când aceștia devin conștienți de un caz de neconformitate a entității cu legislația și reglementările.[6]

18. Dacă partenerul de misiune află aspecte care indică faptul că există o amenințare la adresa conformității cu cerințele etice relevante, partenerul de misiune trebuie să evalueze amenințarea respectând politicile sau procedurile firmei, utilizând informații relevante de la firmă, echipa misiunii sau alte surse și trebuie să ia măsurile corespunzătoare. (A se vedea punctele A43–A44)

19. Partenerul de misiune trebuie să rămână alert pe toată durata misiunii de audit, prin observare și efectuarea de intervievări, după caz, pentru a identifica încălcări ale cerințelor etice relevante sau ale politicilor sau procedurilor aferente firmei de către membrii echipei misiunii. (A se vedea punctul A45)

20. În cazul în care partenerul de misiune află, prin intermediul sistemului firmei de management al calității sau din alte surse, aspecte care indică faptul că cerințele etice relevante aplicabile naturii și circumstanțelor misiunii de audit nu au fost îndeplinite, partenerul de misiune, în consultare cu alte persoane din firmă, trebuie să ia măsurile corespunzătoare. (A se vedea punctul A46)

21. Înainte de datarea raportului auditorului, partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea de a determina dacă cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență, au fost îndeplinite. (A se vedea punctele A38 și A47)

Acceptarea şi continuarea relaţiilor cu clienţii şi a misiunilor de audit

22. Partenerul de misiune trebuie să determine dacă au fost respectate politicile sau procedurile firmei cu privire la acceptarea și continuarea relaţiilor cu clienţii şi a misiunilor de audit şi dacă concluziile în această privinţă sunt adecvate. (A se vedea punctele A49-A52, A58)

23. Partenerul de misiune trebuie să ia în considerare informațiile obținute în procesul de acceptare și continuare atunci când planifică și realizează misiunea de audit în conformitate cu ISA-urile și cu respectarea cerințelor prezentului ISA. (A se vedea punctele A53-A56)

24. Dacă partenerul de misiune obţine informaţii care ar fi putut determina firma să refuze misiunea de audit în cazul în care acele informaţii ar fi fost disponibile anterior acceptării sau continuării relației cu clientul sau a misiunii respective, partenerul de misiune trebuie să comunice cu promptitudine acele informaţii firmei, astfel încât firma şi partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate. (A se vedea punctul A57)

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

Resursele misiunii

25. Partenerul de misiune trebuie să determine dacă resurse suficiente și adecvate pentru îndeplinirea misiunii sunt alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii în timp util, ținând cont de natura și circumstanțele misiunii de audit, de politicile sau procedurile firmei și de orice modificări care pot apărea pe parcursul misiunii. (A se vedea punctele A59–A70, A73–A74, A79)

26. Partenerul de misiune trebuie să determine dacă membrii echipei misiunii și orice experți externi ai auditorului și auditori interni care oferă asistență directă și care nu fac parte din echipa misiunii au, în mod colectiv, competența și capacitățile adecvate, inclusiv suficient timp pentru a efectua misiunea de audit. (A se vedea punctele A62, A71–A74)

27. În cazul în care, ca urmare a respectării cerințelor de la punctele 25 și 26, partenerul de misiune stabilește că resursele alocate sau puse la dispoziție sunt insuficiente sau inadecvate în circumstanțele misiunii de audit, partenerul de misiune trebuie să ia măsurile adecvate, inclusiv comunicând cu persoanele adecvate cu privire la necesitatea de a atribui sau pune la dispoziție resurse suplimentare sau alternative pentru misiune. (A se vedea punctele A75-A78)

28. Partenerul de misiune își asumă responsabilitatea pentru utilizarea adecvată a resurselor alocate sau puse la dispoziție echipei misiunii, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit. (A se vedea punctele A63-A69)

Efectuarea misiunii

Coordonare, supervizare şi revizuire

29. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și pentru revizuirea activității acestora. (A se vedea punctul A80)

30. Partenerul de misiune trebuie să determine dacă natura, plasarea în timp și amploarea coordonării, supervizării și revizuirii sunt:

    (a) Planificate[7] și realizate în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și

    (b) Corelate cu natura și circumstanțele misiunii de audit și cu resursele alocate sau puse la dispoziție echipei misiunii de către firmă.

31. Partenerul de misiune trebuie să revizuiască documentația de audit la momente corespunzătoare pe parcursul misiunii de audit, inclusiv documentația de audit referitoare la: (A se vedea punctele A90-A93)

    (a) Aspecte semnificative,[8]

7 ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul 11
8 ISA 230, *Documentația de audit*, punctul 8, (c)

(b) Raționamente semnificative, inclusiv cele referitoare la aspecte dificile sau litigioase identificate în timpul misiunii de audit și concluziile la care s-a ajuns și

(c) Alte aspecte care, în raționamentul profesional al partenerului de misiune, sunt relevante pentru responsabilitățile partenerului de misiune.

32. La data raportului auditorului sau anterior acesteia, partenerul de misiune trebuie să determine, în urma revizuirii documentației de audit și a unei discuții cu echipa misiunii, dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini concluziile obținute și pentru ca raportul auditorului să fie emis. (A se vedea punctele A90-A94)

33. Înainte de datarea raportului auditorului, partenerul de misiune trebuie să revizuiască situațiile financiare și raportul auditorului, inclusiv, dacă este cazul, descrierea aspectelor cheie de audit[9] și a documentației de audit aferente, pentru a determina că raportul care urmează să fie emis va fi adecvat în circumstanțele date[10].

34. Partenerul de misiune trebuie să revizuiască, înainte de emiterea lor, comunicările formale scrise către conducere, către persoanele responsabile cu guvernanța sau autoritățile de reglementare. (A se vedea punctul A98)

Consultare

35. Partenerul de misiune trebuie: (A se vedea punctele A99-A102)

(a) Să își asume responsabilitatea că echipa misiunii procedează la consultări în legătură cu:

(i) Aspecte dificile sau controversate, precum și aspecte asupra cărora politicile sau procedurile firmei impun consultare și

(ii) Alte aspecte care, după raționamentul profesional al partenerului de misiune, necesită consultare,

(b) Să determine dacă membrii echipei misiunii au procedat la consultări adecvate în decursul misiunii de audit, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul corespunzător din cadrul firmei sau din afara acesteia,

(c) Să determine dacă natura și aria acestor consultări, precum și concluziile rezultate în urma acestora, sunt convenite cu partea consultată și

(d) Să determine dacă au fost implementate concluziile convenite.

Revizuirea calității misiunii

36. Pentru misiunile de audit pentru care este necesară o revizuire a calității a misiunii, partenerul de misiune trebuie: (A se vedea punctul A103)

---

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

10 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare* sau ISA 705 (Revizuit) *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent.*

(a) Să determine dacă a fost desemnat un partener de revizuire a calității misiunii,

(b) Să coopereze cu partenerul de revizuire a calității și să informeze ceilalți membri ai echipei misiunii cu privire la responsabilitatea lor de a face acest lucru,

(c) Să discute aspectele și raționamentele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii calității misiunii, cu partenerul de revizuire a calității misiunii și

(d) Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii calității misiunii. (A se vedea punctele A104-A106)

Diferențe de opinie

37. Dacă apar diferențe de opinie în cadrul echipei misiunii sau între echipa misiunii și partenerul de revizuire a calității misiunii sau persoanele care efectuează activități în cadrul sistemului de management al calității din cadrul firmei, inclusiv cei care oferă consultanță, echipa misiunii trebuie să urmeze politicile și procedurile firmei pentru tratarea și rezolvarea diferențelor de opinie. (A se vedea punctele A107-A108)

38. Partenerul de misiune trebuie:

(a) Să-și asume responsabilitatea pentru tratarea și soluționarea diferențelor de opinie în conformitate cu politicile sau procedurile firmei,

(b) Să determine dacă concluziile la care s-a ajuns sunt documentate și puse în aplicare și

(c) Să nu dateze raportul auditorului înainte de soluționarea oricăror diferențe de opinie.

Monitorizare și remediere

39. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea de a: (A se vedea punctele A109-A112)

(a) Obține o înțelegere asupra informațiilor cu ajutorul procesului de monitorizare și remediere al firmei, așa cum este comunicat de firmă, inclusiv, după caz, asupra informațiilor din procesul de monitorizare și remediere al rețelei și din cadrul firmelor din rețea,

(b) Determina relevanța și efectul pe care informațiile menționate la punctul 39 (a) îl au asupra misiunii de audit, precum și de a lua măsurile adecvate și

(c) Rămâne atent pe toată durata misiunii de audit la informații care pot fi relevante pentru procesul de monitorizare și remediere al firmei și de a comunica astfel de informații celor responsabili de proces.

Asumarea responsabilității generale privind managementul și obținerea calității

40. Înainte de datarea raportului auditorului, partenerul de misiune trebuie să determine că partenerul de misiune și-a asumat responsabilitatea generală pentru

managementul și obținerea calității misiunii de audit. Procedând astfel, partenerul de misiune trebuie să determine dacă: (A se vedea punctele A113-A116)

(a) Implicarea partenerului de misiune a fost suficientă și adecvată pe tot parcursul misiunii de audit, astfel încât partenerul de misiune are baza pentru a determina că raționamentele semnificative emise și concluziile la care s-a ajuns sunt adecvate, având în vedere natura și circumstanțele misiunii și

(b) Natura și circumstanțele misiunii de audit, cât și orice modificări aduse acesteia și politicile sau procedurile aferente firmei au fost luate în considerare în conformitate cu cerințele prezentului ISA.

Documentație

41. Atunci când aplică ISA 230[11], auditorul trebuie să includă în documentația de audit: (A se vedea punctele A117-A120)

(a) Problemele identificate, discuțiile relevante cu personalul și concluziile la care s-a ajuns în legătură cu:

(i) Îndeplinirea responsabilităților legate de cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență.

(ii) Acceptarea și continuarea relației cu clientul și a misiunii de audit.

(b) Natura, aria de aplicare și concluziile rezultate din consultările întreprinse pe parcursul misiunii de audit, precum și modul în care au fost puse în aplicare acele concluzii.

(c) Dacă misiunea de audit face obiectul unei revizuiri a calității misiunii, faptul că revizuirea calității misiunii a fost finalizată la data raportului auditorului sau ulterior acestei date.

***

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

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

A1. Prezentul ISA se aplică tuturor auditurilor situațiilor financiare, inclusiv auditurilor situațiilor financiare ale grupului. ISA 600[12] tratează considerente speciale care se aplică unui audit al situațiilor financiare ale grupului și atunci când sunt implicați auditori ai componentei. ISA 600, adaptat în funcție de circumstanțe, poate fi, de asemenea, util într-un audit al situațiilor financiare

11 ISA 230, punctele 8-11 și A6.

12 ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelo*r).

atunci când echipa misiunii include persoane din altă firmă. De exemplu, ISA 600 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 partajat într-o locație la distanță.

Sistemul firmei de management al calității şi rolul echipelor misiunii (A se vedea punctele 2-9)

A2. ISQM 1 tratează responsabilitățile unei firme privind conceperea, implementarea și operarea sistemului său de management al calității.

A3. Firmele sau cerințele naționale pot utiliza terminologii sau cadre diferite pentru a descrie componentele sistemului de management a calității. Cerințele naționale care tratează responsabilitățile firmei de a proiecta, implementa și opera un sistem de management al calității sunt cel puțin la fel de exigente ca ISQM 1 atunci când tratează cerințele ISQM 1 și impun obligații firmei de a îndeplini obiectivul ISQM 1.

Responsabilitățile echipei misiunii legate de sistemul firmei de management al calității (A se vedea punctul 4)

A4. Managementul calității la nivelul misiunii este susținut de sistemul de management al calității din cadrul firmei și este corelat cu natura și circumstanțele specifice ale misiunii de audit. În conformitate cu ISQM 1, firma este responsabilă pentru comunicarea informațiilor care permit echipei misiunii să înțeleagă și să își îndeplinească responsabilitățile legate de efectuarea misiunilor. De exemplu, astfel de comunicări pot include politici sau proceduri pentru a întreprinde consultări cu persoane desemnate în anumite situații care implică probleme tehnice sau etice complexe sau pentru a implica experți desemnați de firmă în misiuni specifice pentru a efectua proceduri de audit legate de anumite aspecte (de exemplu, firma poate să precizeze că experții în credit desemnați de firmă urmează să fie implicați în auditarea ajustărilor aferente pierderilor estimate din creditare în auditurile instituțiilor financiare).

A5. Răspunsurile la nivel de firmă pot include politici sau proceduri stabilite de o rețea sau de alte firme, structuri sau organizații din cadrul aceleiași rețele (cerințele de rețea sau serviciile din rețea sunt descrise mai departe în ISQM 1, la secțiunea „Cerințe din rețea sau servicii din rețea").[13] Cerințele din prezentul ISA se bazează pe premisa că firma este responsabilă pentru luarea măsurilor necesare pentru a permite echipelor misiunii să implementeze sau să utilizeze cerințele din rețea sau serviciile din rețea în cadrul misiunii de audit (de exemplu, cerința de a utiliza o metodologie de audit elaborată pentru a fi folosită de către o firmă din rețea). În conformitate cu ISQM 1, firma este responsabilă să determine modul în care cerințele din rețea sau serviciile din rețea sunt relevante și sunt luate în considerare în sistemul de management al calității din cadrul firmei.[14]

13 ISQM 1, punctul 49(b).
14 ISQM 1, punctul 49(a).

A6. Unele răspunsuri la nivel de firmă vizavi de riscurile privind calitatea nu sunt aplicate la nivelul misiunii, fiind totuși relevante atunci când se respectă cerințele prezentului ISA. De exemplu, răspunsurile la nivel de firmă pe care echipa misiunii se poate baza atunci când respectă cerințele prezentului ISA includ:

- Procese de recrutare și formare profesională a personalului,
- Aplicații pentru tehnologia informației (IT) care sprijină firma în monitorizarea independenței,
- Dezvoltarea de aplicații IT care sprijină acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit și
- Dezvoltarea unor metodologii de audit și a unor instrumente și îndrumări de implementare aferente.

A7. Datorită naturii și circumstanțelor specifice ale fiecărei misiuni de audit și schimbărilor care pot apărea în timpul misiunii de audit, o firmă nu poate identifica toate riscurile privind calitatea care pot apărea la nivelul misiunii și nici nu poate să prezică toate răspunsurile relevante și adecvate. În consecință, echipa misiunii își exercită raționamentul profesional pentru a determina dacă să conceapă și să implementeze și alte răspunsuri față de cele stabilite în politicile sau procedurile firmei, la nivelul misiunii, pentru a îndeplini obiectivul prezentului ISA.[15]

A8. Măsura în care echipa misiunii determină necesitatea răspunsurilor la nivel de misiune (și, dacă da, care sunt acele răspunsuri) este influențată de cerințele prezentului ISA, de înțelegerea de către echipa misiunii a naturii și circumstanțelor misiunii și de orice modificări apărute în timpul misiunii de audit. De exemplu, în timpul misiunii pot apărea situații neprevăzute care pot determina partenerul de misiune să solicite implicarea personalului cu experiență adecvată, în plus față de cei desemnați inițial sau care sunt puși la dispoziția partenerului.

A9. Echilibrul relativ al eforturilor echipei misiunii de a respecta cerințele prezentului ISA (adică, între implementarea răspunsurilor firmei și conceperea și implementarea răspunsurilor specifice misiunii, dincolo de cele stabilite în politicile sau procedurile firmei) poate varia. De exemplu, firma poate concepe un program de audit care să fie utilizat în circumstanțe care sunt aplicabile misiunii de audit (de exemplu, un program de audit specific sectorului de activitate). În afară de identificarea momentului și a amplorii procedurilor care urmează să fie efectuate, poate fi puțin sau deloc nevoie să fie adăugate proceduri suplimentare de audit la programul de audit la nivelul misiunii. Alternativ, acțiunile echipei misiunii în conformitate cu cerințele privind efectuarea misiunii din prezentul ISA se pot concentra mai mult pe conceperea și implementarea răspunsurilor la nivelul misiunii pentru a face

15 ISA 200 impune auditorului să exercite raționamentul profesional în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare.

față naturii și circumstanțelor specifice ale misiunii (de exemplu, planificarea și realizarea procedurilor pentru abordarea riscurilor de denaturare semnificativă neprevăzută de programele de audit ale firmei).

A10. De obicei, echipa misiunii poate depinde de politicile sau procedurile firmei în conformitate cu cerințele prezentului ISA, cu excepția cazului în care:

- Cunoștințele sau experiența practică a echipei misiunii indică faptul că politicile sau procedurile firmei nu vor trata în mod eficient natura și circumstanțele misiunii sau
- Informațiile furnizate de firmă sau de alte părți, despre eficiența unor astfel de politici sau proceduri sugerează altfel (de exemplu, informațiile furnizate de activitățile de monitorizare ale firmei, inspecții externe sau alte surse relevante, indică faptul că politicile sau procedurile firmei nu funcționează eficient).

A11. Dacă partenerul de misiune află (inclusiv prin informarea din partea altor membri ai echipei de misiune) că răspunsurile firmei la riscurile de calitate sunt ineficiente în contextul misiunii specifice sau partenerul de misiune nu se poate baza pe politicile sau procedurile firmei, partenerul de misiune comunică prompt astfel de informații firmei, în conformitate cu punctul 39 (c), deoarece astfel de informații sunt relevante pentru procesul de monitorizare și remediere al firmei. De exemplu, dacă un membru al echipei misiunii identifică că un program informatic de audit prezintă o deficiență de securitate, comunicarea în timp util a unor astfel de informații către personalul adecvat permite firmei să ia măsuri pentru actualizarea și reemiterea programului de audit. A se vedea, de asemenea, punctul A70 în ceea ce privește resursele suficiente și adecvate.

Informații relevante pentru managementul calității la nivelul misiunii (A se vedea punctul 6)

A12. Respectarea cerințelor din alte ISA-uri poate furniza informații relevante pentru managementul calității la nivelul misiunii. De exemplu, înțelegerea entității și a mediului acesteia care trebuie obținută în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019)[16] oferă informații care pot fi relevante pentru conformitatea cu cerințele prezentului ISA. Astfel de informații pot fi relevante pentru a determina:

- Natura resurselor care trebuie utilizate în anumite domenii de audit, cum ar fi utilizarea unor membri ai echipei care au experiența adecvată pentru zonele cu risc ridicat sau implicarea experților pentru a trata aspecte complexe,
- Cantitatea de resurse care trebuie alocate unor zone de audit specifice, cum ar fi numărul de membri ai echipei desemnați să participe la realizarea inventarului fizic în locații diferite,

16 ISA 315 (Revizuit 219), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.*

- Natura, plasarea în timp și amploarea revizuirii muncii efectuate de membrii echipei pe baza riscurilor de denaturare semnificativă evaluate sau
- Alocarea orelor de audit bugetate, inclusiv alocarea de mai mult timp, și timpul membrilor echipei misiunii care au mai multă experiență în acele domenii în care există mai multe riscuri de denaturare semnificativă sau unde riscurile identificate sunt evaluate ca fiind mai mari.

Adaptabilitate (A se vedea punctele 2, 8)

A13. Într-o firmă mică, prin politicile sau procedurile firmei se poate desemna un partener de misiune, în numele firmei, care să conceapă multe dintre răspunsurile la riscurile de calitate ale firmei, deoarece acest lucru poate reprezenta o abordare mai eficientă pentru conceperea și implementarea răspunsurilor ca parte a sistemului de management al calității din cadrul firmei. În plus, politicile sau procedurile unei firme mici pot fi mai puțin formale. De exemplu, într-o firmă foarte mică, cu un număr relativ redus de misiuni de audit, firma poate determina că nu este necesar să se stabilească un sistem la nivel de firmă pentru a monitoriza independența ci, mai degrabă, independența va fi monitorizată la nivel individual al misiunii de către partenerul de misiune.

A14. Cerințele legate de coordonarea, supervizarea și revizuirea activității altor membri ai echipei de misiune sunt relevante numai dacă există alți membri ai echipei de misiune în afară de partenerul de misiune.

Definiții

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

A15. Echipa misiunii poate fi organizată în diverse moduri. De exemplu, membrii echipei misiunii pot fi localizați împreună sau în diferite locații geografice și pot fi organizați în grupuri în funcție de activitatea pe care o desfășoară. Indiferent de modul în care este organizată echipa misiunii, orice persoană care efectuează proceduri de audit[17] într-o misiune de audit este membru al echipei misiunii.

A16. Definiția unei echipe a misiunii se concentrează asupra persoanelor care efectuează proceduri de audit în cadrul misiunii de audit. Probele de audit, care sunt necesare pentru a sprijini opinia și raportul auditorului, sunt obținute, în principal, din procedurile de audit efectuate pe parcursul auditului.[18] Procedurile de audit cuprind proceduri de evaluare a riscurilor[19] și proceduri suplimentare de audit.[20] Așa cum se explică în ISA 500, procedurile de audit includ inspecția, observarea, confirmarea, recalcularea, reefectuarea, procedurile analitice și intervievarea, adesea efectuate într-o anumită combinație.[21]

17 ISA 500, *Probe de audit*, punctul A10.
18 ISA 200, punctul A30.
19 ISA 315 (Revizuit în 2019) include cerințe legate de procedurile de evaluare a riscurilor.
20 ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, include cerințe legate de procedurile de audit suplimentare, inclusiv teste ale controalelor și proceduri de fond.
21 ISA 500, punctele A14-A25.

Alte ISA pot include, de asemenea, proceduri specifice pentru a obține probe de audit, de exemplu, ISA 520.[22]

A17. Echipele misiunii includ personal și pot include, de asemenea, alte persoane care efectuează proceduri de audit care provin din:

(a) O firmă din rețea sau

(b) O firmă care nu este o firmă din rețea sau un alt furnizor de servicii.[23]

De exemplu, o persoană din altă firmă poate efectua proceduri de audit asupra unor informații financiare ale unei componente dintr-o misiune de audit de grup, poate participa la o inventariere fizică sau poate inspecta activele fizice fixe într-o locație îndepărtată.

A18. Echipele misiunii pot include, de asemenea, persoane din centrele de furnizare de servicii care efectuează proceduri de audit. De exemplu, se poate stabili că sarcinile specifice care sunt de natură repetitivă sau specializată vor fi realizate de un grup de angajați calificați corespunzător și, prin urmare, echipa misiunii va include astfel de persoane. Centrele de livrare a serviciilor pot fi stabilite de către firmă, rețea sau de către alte firme, structuri sau organizații din cadrul aceleiași rețele. De exemplu, poate fi utilizată o funcție centralizată pentru a facilita procedurile de confirmare externă.

A19. Echipele misiunii pot include persoane cu experiență într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit care efectuează proceduri de audit asupra misiunii de audit, de exemplu, persoane cu experiență în contabilizarea impozitelor pe venit sau în analizarea informațiilor complexe generate de instrumente și tehnici automate cu scopul de a identifica relații neobișnuite sau neașteptate. O persoană nu este membru al echipei misiunii dacă implicarea persoanei respective în misiune se limitează la consultări. Consultările sunt tratate la punctele 35 și A99–A102.

A20. Dacă misiunea de audit face obiectul unei revizuiri a calității misiunii, partenerul de revizuire a calității misiunii, și orice alte persoane care efectuează revizuirea calității misiunii, nu sunt membri ai echipei misiunii. Astfel de persoane pot face obiectul unor cerințe specifice legate de independență.

A21. Un auditor intern care oferă asistență directă și un expert extern al auditorului a cărui activitate este utilizată în misiune nu sunt membri ai echipei misiunii. ISA 610 (Revizuit în 2013) și ISA 620 furnizează cerințe și îndrumări pentru auditor atunci când apelează la munca auditorilor interni în calitate de asistență directă sau, respectiv, când apelează la munca unui expert extern. Conformitatea cu aceste ISA-uri impune ca auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la munca efectuată de un auditor intern care oferă asistență directă și să efectueze proceduri de audit cu privire la activitatea unui expert al auditorului.

22 ISA 520, *Proceduri analitice.*
23 ISQM 1, punctul 16(v).

Responsabilitățile partenerului de misiune (A se vedea punctele 9, 12 (d))

A22. Atunci când prezentul ISA stipulează în mod expres ca o cerință sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, partenerul de misiune poate avea nevoie să obțină informații de la firmă sau de la alți membri ai echipei misiunii pentru a îndeplini cerința (de exemplu, informații pentru a lua decizia sau a face raționamentul necesar). De exemplu, partenerului de misiune i se cere să determine dacă membrii echipei misiunii au, în mod colectiv, competența și capacitățile corespunzătoare pentru a efectua misiunea de audit. Pentru a evalua gradul de adecvare al competenței și capacităților echipei misiunii, partenerul de misiune poate fi nevoit să utilizeze informații compilate de către echipa misiunii sau din sistemul de management al calității din cadrul firmei.

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

A23. În contextul sistemului de management al calității al firmei, membrii echipei misiunii din cadrul firmei sunt responsabili pentru implementarea politicilor sau procedurilor firmei care sunt aplicabile misiunii de audit. Având în vedere că membrii echipei misiunii dintr-o altă firmă nu sunt nici parteneri, nici angajați ai firmei partenerului de misiune, este posibil să nu facă obiectul sistemului de management al calității din cadrul firmei sau politicilor sau procedurilor acesteia. În plus, politicile sau procedurile unei alte firme pot să nu fie similare cu cele ale firmei partenerului de misiune. De exemplu, politicile sau procedurile privind coordonarea, supervizarea și revizuirea pot fi diferite, în special atunci când cealaltă firmă se află într-o jurisdicție cu un sistem juridic, limbă sau cultură diferită de cea a firmei partenerului de misiune. În consecință, dacă echipa misiunii include persoane care provin dintr-o altă firmă, este posibil să fie necesar ca firma sau partenerul de misiune să ia anumite măsuri pentru a implementa politici sau proceduri ale firmei cu privire la activitatea acelor persoane.

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 19 și A38 din ISA 600 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 situațiile financiare ale grupului și care face obiectul consultărilor[25] în conformitate cu politicile sau procedurile auditorului grupului, auditorul componentei poate sesiza echipa misiunii din grup despre această situație.

Firma (A se vedea punctul 12 (e))

A26. Definiția termenului „firmă” în cerințele etice relevante poate diferi de cea stabilită în prezentul ISA.

„Rețea” și „firmă din rețea” (A se vedea punctul 12(f)–(g))

A27. Definițiile de „rețea” sau „firmă din rețea” cuprinse în cerințele etice relevante pot diferi de cele stabilite în prezentul ISA. Codul IESBA oferă, de asemenea, îndrumări în legătură cu termenii „rețea” și „firmă din rețea”. Rețelele și celelalte firme din rețea pot fi structurate în diverse moduri și sunt în toate cazurile externe firmei. Prevederile prezentului ISA referitoare la rețele se aplică și oricăror structuri sau organizații care nu fac parte din firmă, dar care există în cadrul rețelei.

Responsabilitățile conducerii privind managementul și calitatea auditurilor (A se vedea punctele 13-15)

Asumarea responsabilității generale cu privire la managementul și obținerea calității

A28. ISQM 1 impune ca firma să stabilească obiective de calitate care vizează guvernanța și conducerea firmei ce sprijină conceperea, implementarea și

25 A se vedea punctul 35.

funcționarea sistemului de management al calității. Responsabilitatea partenerului de misiune vizavi de managementul și obținerea calității este susținută de o cultură fermă care demonstrează angajamentul față de calitate. Atunci când tratează cerințele de la punctele 13 și 14 din prezentul ISA, partenerul de misiune poate comunica direct cu alți membri ai echipei misiunii și poate consolida această comunicare prin conduita și acțiunile sale (de exemplu, prin forța exemplului). O cultură care demonstrează angajamentul față de calitate este modelată și consolidată în continuare de către membrii echipei misiunii, pe măsură ce aceștia demonstrează conduitele așteptate pe parcursul realizării misiunii.

Adaptabilitate

A29. Natura și amploarea acțiunilor partenerului de misiune prin care demonstrează angajamentul firmei față de calitate pot depinde de o varietate de factori, inclusiv de dimensiunea, structura, distribuirea geografică și complexitatea firmei și a echipei misiunii, precum și natura și circumstanțele misiunii de audit. În cazul unei echipe a misiunii mai reduse, cu puțini membri ai echipei, influențarea culturii planificate prin interacțiune directă și conduită poate fi suficientă, în timp ce, în cazul unei echipe a misiunii mai mari, care este împărțită în mai multe locații, pot fi necesare comunicări mai formale.

Implicarea suficientă și adecvată

A30. O implicare suficientă și adecvată pe parcursul misiunii de audit poate fi demonstrată de către partenerul de misiune în diverse moduri, inclusiv prin:

- Asumarea responsabilității vizavi de natura, plasarea în timp și amploarea conducerii și supervizării membrilor echipei misiunii, precum și pentru revizuirea activității acestora în conformitate cu cerințele prezentului ISA și
- Varierea naturii, plasării în timp și amplorii unei astfel de conduceri, supervizări și revizuiri în contextul naturii și circumstanțelor misiunii.

Comunicare

A31. Comunicarea este mijlocul prin care echipa misiunii împărtășește informații relevante, în timp util, pentru a se conforma cu cerințele prezentului ISA, contribuind, astfel, la obținerea calității misiunii de audit. Comunicarea poate avea loc între doi sau mai mulți membri ai echipei misiunii, ori cu:

(a) Firma, (de exemplu, persoane care desfășoară activități în cadrul sistemului de management al calității din cadrul firmei, inclusiv cei cărora li s-a atribuit responsabilitatea finală sau operațională pentru sistemul de management al calității al firmei),

(b) Alte persoane implicate în audit (de exemplu, auditori interni care oferă asistență directă[26] sau expertul extern al unui auditor[27]) și

26 A se vedea ISA 610 (Revizuit în 2013), punctul A41.
27 A se vedea ISA 620, punctele 11(c) și A30.

(c) Părți care sunt externe firmei (de exemplu, conducerea, persoanele responsabile cu guvernanța sau autoritățile de reglementare).

A32. Natura și circumstanțele misiunii de audit pot afecta deciziile partenerului de misiune cu privire la mijloacele adecvate de comunicare eficientă cu membrii echipei misiunii. De exemplu, pentru a sprijini coordonarea, supervizarea și revizuirea corespunzătoare, firma poate utiliza aplicații IT pentru a facilita comunicarea dintre membrii echipei misiunii atunci când aceștia desfășoară activități în diferite locații geografice.

Scepticismul profesional (A se vedea punctul 7)

A33. Partenerul de misiune este responsabil să evidențieze cât de important este ca fiecare membru al echipei misiunii să-și exercite scepticismul profesional pe parcursul misiunii de audit. Condițiile inerente anumitor misiuni de audit pot genera presiuni asupra echipei misiunii, presiuni ce pot împiedica exercitarea adecvată a scepticismului profesional atunci când se elaborează și se realizează proceduri de audit și se evaluează probele de audit. În consecință, atunci când elaborează strategia generală de audit în conformitate cu ISA 300, echipa misiunii poate fi nevoită să analizeze dacă astfel de condiții există în misiunea de audit și, dacă da, ce acțiuni ar trebui să întreprindă firma sau echipa misiunii pentru a atenua astfel de obstacole.

A34. Obstacolele în calea exercitării scepticismului profesional la nivelul misiunii pot include, fără a se limita la:

- Constrângeri bugetare, care pot descuraja folosirea unor resurse suficient de experimentate sau calificate din punct de vedere tehnic, inclusiv a experților, resurse necesare pentru auditurile entităților în care se impun expertize tehnice sau competențe specializate pentru a înțelege, evalua și trata eficient riscurile și pentru o interogare informată a conducerii.

- Termene limită strânse, care pot afecta negativ comportamentul celor care desfășoară activitatea, precum și al celor care conduc, supervizează și revizuiesc. De exemplu, presiunile externe legate de timp pot conduce la restricții în analizarea eficientă a informațiilor complexe.

- Lipsa de cooperare sau presiuni nejustificate impuse de conducere, care pot afecta negativ capacitatea echipei misiunii de a rezolva probleme complexe sau controversate.

- Înțelegerea insuficientă a entității și a mediului acesteia, a sistemului său de control intern și a cadrului de raportare financiară aplicabil, ceea ce poate limita capacitatea echipei misiunii de a emite raționamente adecvate și de a face o investigare informată asupra afirmațiilor conducerii.

- Dificultăți în obținerea accesului la evidențe, facilități, anumiți angajați, clienți, vânzători sau alte părți, care pot determina echipa misiunii să facă o selecție subiectivă a surselor probelor de audit și să caute probe de audit din surse care sunt mai ușor accesibile.

- Încredere excesivă în instrumente și tehnici automatizate, ceea ce poate determina echipa misiunii să nu evalueze critic probele de audit.

A35. Subiectivismul inconștient sau conștient al auditorului poate afecta raționamentele profesionale ale echipei misiunii, inclusiv, de exemplu, la conceperea și executarea procedurilor de audit sau în evaluarea probelor de audit. Exemple de subiectivism inconștient al auditorului care pot împiedica exercitarea scepticismului profesional și, prin urmare, caracterul rezonabil al raționamentelor profesionale făcute de echipa misiunii în conformitate cu cerințele prezentului ISA, pot include:

- Subiectivism legat de disponibilitate, care este o tendință de a acorda mai multă pondere evenimentelor sau experiențelor care ne vin imediat în minte sau sunt ușor disponibile decât celor care nu sunt.
- Subiectivism legat de confirmare, care este o tendință de a acorda mai multă pondere informațiilor care confirmă o credință existentă decât informațiilor care contrazic sau pun la îndoială acea credință.
- Gândirea de grup, care este o tendință de a gândi sau de a lua decizii ca grup, prin care se descurajează creativitatea sau responsabilitatea individuală.
- Subiectivism legat de excesul de încredere, care este o tendință de a supraestima propria capacitate de a face evaluări precise ale riscului sau alte judecăți sau decizii.
- Subiectivism de reper, care este o tendință de a utiliza o informație inițială ca pe un reper față de care informațiile ulterioare sunt evaluate inadecvat.
- Subiectivism legat de automatizare, care este o tendință de a favoriza rezultatele generate de sistemele automate, chiar și atunci când raționamentul uman sau informații contradictorii pun sub semnul întrebării dacă o astfel de ieșire este credibilă sau adecvată scopului.

A36. Printre posibilele acțiuni pe care echipa misiunii le poate lua pentru a reduce obstacolele în calea exercitării scepticismului profesional la nivelul misiunii se pot număra:

- Menținerea vigilenței față de schimbările în natura sau circumstanțele misiunii de audit care necesită resurse suplimentare sau diferite pentru misiune și solicitarea de resurse suplimentare sau diferite de la persoanele din cadrul firmei care sunt responsabile pentru distribuirea sau alocarea resurselor misiunii.
- Alertarea explicită a echipei misiunii cu privire la cazuri sau situații în care vulnerabilitatea la subiectivismul inconștient sau conștient al auditorului poate fi mai mare (de exemplu, domenii care implică un raționament mai extins) și evidențierea importanței solicitării de consiliere de la membrii mai experimentați ai echipei misiunii la planificarea și realizarea procedurilor de audit.

- Schimbarea componenței echipei misiunii, de exemplu, atunci când se solicită ca în misiune să fie desemnate persoane mai experimentate, cu abilități sau cunoștințe mai mari sau cu o expertiză specifică.
- Implicarea unor membri mai experimentați ai echipei misiunii atunci când se tratează cu membri ai conducerii cu care este mai dificil sau mai solicitant să se interacționeze.
- Implicarea unor membri ai echipei misiunii care dețin abilități și cunoștințe specializate sau a unui expert al auditorului pentru a asista echipa misiunii în zone complexe sau subiective ale auditului.
- Modificarea naturii, plasării în timp și amplorii conducerii, supervizării sau revizuirii prin implicarea unor membri mai experimentați ai echipei misiunii, a unei supravegheri mai directe, cu o frecvență mai mare sau a unor revizuiri mai aprofundate ale anumitor documente de lucru pentru:
  - Zone complexe sau subiective ale auditului,
  - Zone ce implică riscuri legate de obținerea calității în misiunea de audit,
  - Zone cu risc de fraudă și
  - Cazuri identificate sau suspectate de nerespectare a legislației sau reglementărilor.
- Setarea unor așteptări pentru ca:
  - Membrii mai puțin experimentați ai echipei misiunii să solicite consiliere frecvent și în timp util de la membrii mai experimentați ai echipei misiunii sau de la partenerul de misiune și
  - Membrii cu mai multă experiență ai echipei misiunii să fie disponibili pentru membrii mai puțin experimentați ai echipei misiunii pe parcursul misiunii de audit și să răspundă pozitiv și în timp util la întrebările acestora, la solicitările de consiliere sau asistență.
- Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța atunci când conducerea pune presiuni nejustificate sau echipa misiunii întâmpină dificultăți în obținerea accesului la înregistrări, facilități, anumiți angajați, clienți, vânzători sau alte persoane de la care pot fi obținute probe de audit.

Atribuirea de proceduri, sarcini sau acțiuni altor membri ai echipei misiunii (A se vedea punctul 15)

A37. Implicarea suficientă și adecvată pe parcursul misiunii de audit atunci când procedurile, sarcinile sau acțiunile au fost atribuite altor membri ai echipei misiunii poate fi demonstrată de către partenerul de misiune în diverse moduri, printre care:

- Informarea celor desemnați cu privire la natura responsabilităților și a autorității lor, aria de aplicare a activității care le este atribuită și obiectivele acestei activități; și furnizarea oricăror alte instrucțiuni necesare și informații relevante,
- Coordonarea și supervizarea celor desemnați,
- Revizuirea activității celor desemnați pentru a evalua concluziile la care s-a ajuns, în plus față de cerințele de la punctele 29-34.

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 200[28] solicită ca auditorul 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 include cerințe și îndrumări suplimentare celor din prezentul ISA cu privire la comunicările cu auditorii componentei despre cerințele etice relevante.

A39. Pe baza naturii și circumstanțelor misiunii de audit, anumite legi, reglementări sau aspecte ale cerințelor etice relevante, cum ar fi cele referitoare la nerespectarea legilor sau reglementărilor, pot fi relevante pentru misiune, de exemplu legile sau reglementările care tratează spălarea de bani, corupția sau mita.

A40. Sistemul informațional al firmei și resursele furnizate de firmă pot ajuta echipa misiunii să înțeleagă și să îndeplinească cerințele etice relevante aplicabile naturii și circumstanțelor misiunii de audit. De exemplu, firma poate:

- Comunica cerințele legate de independență echipelor misiunii,
- Oferi instruire pentru echipele misiunii cu privire la cerințele etice relevante,
- Stabili manuale și ghiduri (adică, resurse intelectuale) care să conțină prevederile cerințelor etice și îndrumări cu privire la modul în care acestea sunt aplicate asupra naturii și circumstanțelor firmei și misiunilor acesteia.
- Atribui personal care să gestioneze și să monitorizeze conformitatea cu cerințele etice relevante (de exemplu, ISQM 1 impune ca firma să obțină, cel puțin anual, o confirmare documentată a conformității cu cerințele legate de independență de la tot personalul care trebuie să fie independent conform cerințelor etice relevante) sau poate oferi consultanță vizavi de aspecte legate de cerințele etice relevante.
- Stabili politici sau proceduri pentru ca membrii echipei misiunii să comunice informații relevante și credibile părților adecvate din cadrul

28 ISA 200, punctele 14 și A16-A19.

firmei sau partenerului de misiune, cum ar fi politici sau proceduri pentru echipele misiunii pentru a:

- Comunica informațiile despre misiunile clienților și aria de aplicare a serviciilor, inclusiv serviciile care nu sunt de asigurare, pentru a permite firmei să identifice amenințările la adresa independenței pe parcursul misiunii și în perioada acoperită de subiectul în cauză.
- Comunica circumstanțele și relațiile care pot genera o amenințare la adresa independenței, astfel încât firma să poată evalua dacă o astfel de amenințare are un nivel acceptabil și, dacă nu, să trateze amenințarea eliminând-o sau reducând-o la un nivel acceptabil.
- Comunica cu promptitudine orice încălcări ale cerințelor etice relevante, inclusiv cele legate de independență.

A41. Partenerul de misiune poate lua în considerare informațiile, comunicările și resursele descrise la punctul A40 atunci când stabilește dacă partenerul de misiune se poate baza pe politicile sau procedurile firmei în conformitate cu cerințele etice relevante.

A42. Comunicarea deschisă și solidă între membrii echipei misiunii cu privire la cerințele etice relevante poate, de asemenea, ajuta la:

- Atragerea atenției membrilor echipei misiunii asupra cerințelor etice relevante care pot avea o importanță deosebită pentru misiunea de audit și
- Informarea partenerului de misiune cu privire la aspectele relevante pentru înțelegerea și respectarea de către echipa misiunii a cerințelor etice relevante și a politicilor sau procedurilor aferente ale firmei.

Identificarea și evaluarea amenințărilor la adresa conformității cu cerințele etice relevante (A se vedea punctele 17-18)

A43. În conformitate cu ISQM 1, măsurile firmei pentru a trata riscurile privind calitatea, aferente cerințelor etice relevante, inclusiv cele legate de independența membrilor echipei misiunii, includ politici sau proceduri pentru identificarea, evaluarea și tratarea amenințărilor la adresa conformității cu cerințele etice relevante.

A44. Cerințele etice relevante pot conține prevederi privind identificarea și evaluarea amenințărilor și modul în care acestea trebuie tratate. De exemplu, Codul IESBA explică că o amenințare de interes propriu la adresa respectării principiului fundamental al competenței profesionale și al atenției cuvenite poate apărea dacă onorariul cotat pentru o misiune de audit este atât de mic încât ar putea fi dificil să se realizeze misiunea în conformitate cu standarde profesionale.[29]

29 Codul IESBA, punctul 330.3 A2.

Încălcări ale cerințelor etice relevante (A se vedea punctul 19)

A45. În conformitate cu ISQM 1, firma trebuie să stabilească politici sau proceduri pentru identificarea, comunicarea, evaluarea și raportarea oricăror încălcări ale cerințelor etice relevante și să răspundă în mod corespunzător, în timp util, la cauzele și consecințele încălcărilor.

Luarea măsurilor adecvate (A se vedea punctul 20)

A46. Măsurile adecvate pot include, de exemplu:

- Respectarea politicilor sau procedurilor firmei legate de încălcarea cerințelor etice relevante, inclusiv comunicarea sau consultarea cu persoanele adecvate pentru a se asigura că sunt luate măsurile adecvate, inclusiv, după caz, măsura/măsurile disciplinară(e).
- Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța.
- Comunicarea cu autoritățile de reglementare sau organismele profesionale. În anumite situații, comunicarea cu autoritățile de reglementare poate fi impusă prin lege sau reglementări.
- Apelarea la consiliere juridică.
- Retragerea din misiunea de audit, atunci când retragerea este posibilă în conformitate cu legile sau reglementările în vigoare.

Înainte de datarea raportului auditorului (A se vedea punctul 21)

A47. ISA 700 (Revizuit) impune ca raportul auditorului să includă o declarație conform căreia auditorul este independent de entitate în conformitate cu cerințele etice relevante referitoare la audit și că auditorul și-a îndeplinit celelalte responsabilități etice în conformitate cu aceste cerințe.[30] Efectuarea procedurilor impuse de punctele 16-21 din prezentul ISA oferă baza acestor declarații în raportul auditorului.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A48. Măsurile statutare pot oferi măsuri de protecție pentru independența auditorilor din sectorul public. Cu toate acestea, auditorii din sectorul public sau firmele de audit care efectuează audituri în sectorul public în numele auditorului statutar pot, în funcție de termenii mandatului dintr-o anumită jurisdicție, să fie nevoiți să își adapteze abordarea pentru a promova conformitatea cu punctul 16. Aceasta poate include, atunci când mandatul auditorului din sectorul public nu permite retragerea din misiunea de audit, prezentarea de informații printr-un raport public cu privire la circumstanțe apărute care, dacă ar fi în sectorul privat, l-ar determina pe auditor să se retragă.

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

A49. ISQM 1 impune firmei să stabilească obiective de calitate care tratează acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și misiunile specifice.

30 ISA 700 (Revizuit), punctul 28(c).

A50. Informaţii precum cele de mai jos ajută partenerul de misiune la determinarea măsurii în care concluziile obţinute cu privire la acceptarea şi continuarea relaţiilor cu clienţii şi a misiunilor de audit sunt adecvate:

- Integritatea și valorile etice ale proprietarilor principali, ale persoanelor-cheie din conducere şi ale persoanelor responsabile cu guvernanţa entităţii,
- Dacă sunt disponibile resurse suficiente și adecvate pentru efectuarea misiunii,
- Dacă persoanele responsabile cu guvernanța și conducerea au luat la cunoștință responsabilitățile lor legate de misiune,
- Dacă echipa misiunii are competenţa și capacitățile necesare pentru a desfășura misiunea de audit, inclusiv suficient timp,
- Dacă aspectele semnificative care au apărut pe parcursul misiunii de audit actuale sau anterioare au implicaţii asupra continuării misiunii.

A51. Conform ISQM 1, pentru deciziile legate de acceptare și continuare, firma trebuie să emită judecăți cu privire la capacitatea firmei de a efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare în vigoare. Partenerul de misiune poate utiliza informațiile avute în vedere de firmă în acest sens pentru a determina dacă concluziile la care s-a ajuns cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și misiunilor de audit sunt adecvate. Dacă partenerul de misiune este reticent cu privire la caracterul adecvat al concluziilor la care s-a ajuns, partenerul de misiune poate discuta baza acestor concluzii cu cei implicați în procesul de acceptare și continuare.

A52. Dacă partenerul de misiune este implicat direct pe parcursul procesului de acceptare și continuare al firmei, partenerul de misiune va cunoaște informațiile obținute sau utilizate de firmă pentru a ajunge la concluziile aferente. O astfel de implicare directă poate oferi și o bază pentru ca partenerul de misiune să determine dacă politicile sau procedurile firmei au fost respectate și concluziile la care s-a ajuns sunt adecvate.

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 ulterioare adecvate. 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 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,[31]
- Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, ca urmare a erorii sau fraudei, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019) și ISA 240,[32]
- Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediului acestora, în cazul unui audit al situațiilor financiare ale grupului în conformitate cu ISA 600 și coordonarea, supervizarea și revizuirea activității auditorilor componentei,
- Determinarea măsurii în care și a modului de implicare a unui expert al auditorului în conformitate cu ISA 620 și
- Structura de guvernanță a entității în conformitate cu ISA 260 (Revizuit)[33] și ISA 265.

A55. Legile, reglementările sau cerințele etice relevante ar putea impune auditorului ca, înainte de acceptarea misiunii, să îi solicite auditorului precedent toate informaţiile cunoscute referitoare la orice fapte sau circumstanţe care în opinia auditorului precedent trebuie să fie cunoscute de auditorul succesor înainte ca acesta să decidă dacă va accepta sau nu misiunea. În anumite circumstanţe, auditorul succesor propus îi poate solicita auditorului precedent să îi furnizeze informaţii referitoare la neconformităţile identificate sau suspectate cu legislaţia şi reglementările. De exemplu, în cazul în care auditorul precedent s-a retras din misiune ca urmare a neconformităţilor identificate sau suspectate cu legislaţia şi reglementările, Codul IESBA impune auditorului precedent să furnizeze, la solicitarea unui auditor succesor propus, toate informaţiile despre astfel de fapte şi alte informaţii referitoare la astfel de neconformităţi care în opinia auditorului precedent trebuie să fie cunoscute de către auditorul succesor propus înainte ca acesta să decidă dacă va accepta sau nu misiunea de audit.

A56. În circumstanțe în care firma este obligată prin lege sau reglementări să accepte sau să continue o misiune de audit, partenerul de misiune poate lua în considerare informațiile obținute de firmă cu privire la natura și circumstanțele misiunii.

---

31 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 9.

32 ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind frauda într-un audit al situațiilor financiare.*

33 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța.*

A57. În luarea unei decizii cu privire la măsurile necesare, partenerul de misiune și firma pot concluziona că este adecvat să se continue misiunea de audit și, dacă da, să determine ce pași suplimentari sunt necesari la nivelul misiunii (de exemplu, alocarea mai multor angajați sau a unui personal cu experiență de specialitate). Dacă partenerul de misiune este în continuare îngrijorat sau nu este convins că problema a fost tratată în mod corespunzător, pot fi aplicabile politicile sau procedurile firmei pentru soluționarea divergențelor de opinie.

Considerente specifice entităţilor din sectorul public (A se vedea punctele 22-24)

A58. În sectorul public, auditorii pot fi desemnaţi conform procedurilor statutare, iar auditorul din sectorul public poate să nu fie nevoit să stabilească toate politicile sau procedurile privind acceptarea și continuarea misiunilor de audit. Cu toate acestea, cerințele și considerentele cu privire la acceptarea și continuarea relației cu clientul și a misiunilor, așa cum sunt prezentate la punctele 22-24 și A49-A57, pot fi valoroase pentru auditorii din sectorul public în efectuarea de evaluări ale riscului și în îndeplinirea responsabilităţilor de raportare.

Resursele misiunii (A se vedea punctele 25-28)

A59. În conformitate cu ISQM 1, resursele alocate sau puse la dispoziție de către firmă pentru a susține efectuarea misiunilor de audit includ:

- Resurse umane,
- Resurse tehnologice și
- Resurse intelectuale.

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 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 grupului.[35] În astfel de situații, politicile sau procedurile firmei pot solicita partenerului de misiune să ia diverse măsuri, cum ar fi solicitarea de informații de la auditorul componentei, pentru a determina dacă sunt alocate sau puse la dispoziție resurse suficiente și adecvate.

A61. O informație relevantă pe care partenerul misiunii o poate avea în vedere, în conformitate cu cerințele de la punctele 25 și 26, poate fi dacă resursele alocate sau puse la dispoziție echipei misiunii permit îndeplinirea cerințelor etice relevante, inclusiv a principiilor etice precum competența profesională și atenția cuvenită.

Resurse umane

A62. Resursele umane includ membri ai echipei misiunii (A se vedea, de asemenea, punctele A5, A15–A21) și, acolo unde este cazul, un expert extern al

35 ISA 600, punctul 3.

auditorului și persoane din cadrul funcției de audit intern a entității care furnizează asistență directă în audit.

Resurse tehnologice

A63. Utilizarea resurselor tehnologice în cadrul misiunii de audit poate ajuta auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate. Instrumentele tehnologice pot permite auditorului să gestioneze mai eficient și mai eficace auditul. Instrumentele tehnologice pot permite, de asemenea, auditorului să evalueze mai ușor volume mari de date, de exemplu pentru a oferi perspective mai ample, a identifica tendințe neobișnuite sau a pune sub semnul întrebării într-un mod mai eficient afirmațiile conducerii, ceea ce sporește capacitatea auditorului de a-și exercita scepticismul profesional. Instrumentele tehnologice pot fi, de asemenea, utilizate pentru a conduce întâlniri și pentru a oferi instrumente de comunicare echipei misiunii. Utilizarea necorespunzătoare a unor astfel de resurse tehnologice poate, totuși, să crească riscul de dependență excesivă față de informațiile produse în scopul luării deciziilor sau poate genera amenințări la adresa respectării cerințelor etice relevante, de exemplu, cerințe legate de confidențialitate.

A64. Politicile sau procedurile firmei pot include considerente sau responsabilități necesare pentru echipa misiunii atunci când utilizează instrumente tehnologice aprobate de firmă pentru a efectua proceduri de audit și pot necesita implicarea unor persoane cu abilități sau experiență de specialitate la evaluarea sau analizarea rezultatelor.

A65. Atunci când partenerul de misiune solicită persoanelor dintr-o altă firmă să utilizeze instrumente și tehnici automatizate specifice atunci când efectuează proceduri de audit, comunicarea cu acele persoane poate indica faptul că utilizarea acestor instrumente și tehnici automatizate trebuie să respecte instrucțiunile echipei misiunii.

A66. Politicile sau procedurile firmei pot interzice în mod specific utilizarea anumitor aplicații IT sau opțiuni ale aplicațiilor IT (de exemplu, programe informatice care nu au fost încă aprobate în mod special pentru utilizare de către firmă). Alternativ, politicile sau procedurile firmei pot solicita echipei misiunii să ia anumite măsuri înainte de a utiliza o aplicație IT care nu este aprobată de firmă, pentru a determina dacă este adecvată pentru utilizare, solicitând, de exemplu, ca:

- Echipa misiunii să dețină competențele și capacitățile adecvate pentru a utiliza aplicația IT,
- Funcționarea și siguranța aplicației IT să fie testată,
- Documentația specifică să fie inclusă în dosarul de audit.

A67. Partenerul de misiune poate exercita raționamentul profesional atunci când analizează dacă utilizarea unei aplicații IT în cadrul misiunii de audit este adecvată în contextul misiunii și, dacă da, modul în care aplicația IT trebuie utilizată. Factorii care pot fi luați în considerare pentru a determina dacă o

anumită aplicație IT, care nu a fost aprobată în mod special pentru utilizare de către firmă, este adecvată pentru utilizare în misiunea de audit includ măsura în care:

- Utilizarea și securitatea aplicației IT respectă politicile sau procedurile firmei.
- Aplicația IT funcționează optim.
- Personalul deține competența și capacitățile necesare pentru a utiliza aplicația IT.

Resurse intelectuale

A68. Resursele intelectuale includ, de exemplu, metodologii de audit, instrumente de implementare, ghiduri de audit, programe model, șabloane, liste de verificare sau formulare.

A69. Utilizarea resurselor intelectuale în cadrul misiunii de audit poate facilita aplicarea și înțelegerea consecventă a standardelor profesionale, a legilor și a reglementărilor, precum și a politicilor sau procedurilor aferente ale firmei. În acest sens, echipei misiunii i se poate cere, în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, să utilizeze metodologia de audit a firmei, precum și instrumente și îndrumări specifice. Echipa misiunii poate avea în vedere, de asemenea, dacă utilizarea altor resurse intelectuale este adecvată și relevantă pe baza naturii și circumstanțelor misiunii, de exemplu, o metodologie specifică sectorului de activitate sau ghiduri și ajutoare de performanță aferente.

Resurse suficiente și adecvate pentru realizarea misiunii (A se vedea punctul 25)

A70. Pentru a determina dacă resursele suficiente și adecvate pentru îndeplinirea misiunii au fost alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii, partenerul de misiune se poate baza, de obicei, pe politicile sau procedurile aferente firmei (inclusiv resursele) așa cum este descris la punctul A6. De exemplu, pe baza informațiilor comunicate de firmă, partenerul de misiune se poate baza pe programele de dezvoltare tehnologică, implementare și mentenanță ale firmei atunci când utilizează o tehnologie aprobată de firmă pentru a efectua procedurile de audit.

Competența și capacitățile echipei misiunii (A se vedea punctul 26)

A71. Atunci când stabilește dacă echipa misiunii deține competența și capacitățile adecvate, partenerul de misiune poate lua în considerare aspecte ce țin de echipă, cum ar fi:

- Înțelegerea și experiența practică în misiuni de audit de natură și complexitate similare, printr-o instruire și participare adecvate.
- Înțelegerea standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile.
- Experiență în domenii de specialitate ale contabilității sau auditului.

- Experiență în tehnologia informației utilizate de entitate sau instrumente ori tehnici automatizate care urmează să fie utilizate de echipa misiunii în planificarea și realizarea misiunii de audit.
- Cunoașterea sectoarelor de activitate relevante în care operează entitatea auditată.
- Abilitatea de a exercita scepticismul și raționamentul profesional.
- Înțelegerea politicilor sau procedurilor firmei

A72. Auditorii interni și expertul extern al auditorului nu sunt membri ai echipei misiunii. ISA 610 (Revizuit în 2013)[36] și ISA 620[37] includ cerințe și îndrumări referitoare la evaluarea competenței și capacităților auditorilor interni și, respectiv, ale expertului extern al auditorului.

Managementul proiectului

A73. În situațiile în care există mulți membri ai echipei misiunii, de exemplu într-un audit al unei entități mai mari sau mai complexe, partenerul de misiune poate implica o persoană care are abilități sau cunoștințe specializate în managementul proiectelor, susținute de resurse tehnologice și intelectuale adecvate ale firmei. Dimpotrivă, într-un audit al unei entități mai puțin complexe, cu puțini membri ai echipei misiunii, managementul de proiect poate fi efectuat de un membru al echipei misiunii prin mijloace mai puțin formale.

A74. Tehnicile și instrumentele de management al proiectului pot ajuta echipa misiunii în managementul calității misiunii de audit, de exemplu:

- Creșterea capacității echipei misiunii de a-și exercita scepticismul profesional prin reducerea constrângerilor de buget sau de timp care, altfel, ar putea împiedica exercitarea scepticismului profesional,
- Facilitarea executării la timp a activității de audit pentru a gestiona eficient constrângerile de timp la încheierea procesului de audit, atunci când pot apărea aspecte mai dificile sau controversate,
- Monitorizarea progresului auditului în raport cu planul de audit[38], inclusiv finalizarea etapelor-cheie, care pot ajuta echipa misiunii să fie proactivă în identificarea necesității de a face ajustări în timp util asupra planului de audit și asupra resurselor alocate, sau
- Facilitarea comunicării între membrii echipei misiunii, de exemplu, coordonarea acordurilor cu auditorii componentei și experții auditorului.

Resurse insuficiente sau inadecvate (A se vedea punctul 27)

A75. ISQM 1 tratează angajamentul firmei față de calitate prin cultura sa care există în întreaga firmă, care recunoaște și consolidează rolul firmei în servirea interesului public prin îndeplinirea constantă a angajamentelor de calitate și

36 ISA 610 (Revizuit 2013), punctul 15.
37 ISA 620, punctul 9.
38 A se vedea ISA 300, punctul 9.

importanța calității în deciziile și acțiunile strategice ale firmei, inclusiv prioritățile financiare și operaționale ale firmei. ISQM 1 abordează, de asemenea, responsabilitățile firmei vizavi de planificarea necesarului de resurse și obținerea, alocarea sau desemnarea resurselor într-o manieră care este aliniată cu angajamentul firmei față de calitate. Cu toate acestea, în anumite situații, prioritățile financiare și operaționale ale firmei pot pune limite asupra resurselor alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii. În astfel de cazuri, aceste limite nu depășesc responsabilitatea partenerului de misiune pentru atingerea calității la nivelul misiunii, inclusiv pentru a determina că resursele alocate sau puse la dispoziție de firmă sunt suficiente și adecvate pentru efectuarea misiunii de audit.

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.

A77. Atunci când partenerul de misiune determină dacă sunt sau nu necesare resurse suplimentare la nivel de misiune ține de raționamentul profesional și poate fi influențat de cerințele din prezentul ISA, precum și de natura și circumstanțele misiunii de audit. Așa cum se descrie la punctul A11, în anumite circumstanțe, partenerul de misiune poate determina că răspunsurile firmei la riscurile de calitate sunt ineficiente în contextul misiunii specifice, inclusiv că unele resurse alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii sunt insuficiente. În aceste cazuri, partenerul de misiune trebuie să ia măsurile adecvate, inclusiv să comunice aceste informații persoanelor adecvate, în conformitate cu punctele 27 și 39 (c). De exemplu, dacă un program informatic de audit furnizat de firmă nu a inclus proceduri de audit noi sau revizuite corelate cu reglementările recent emise în sectorul de activitate, comunicarea în timp util a unor astfel de informații către firmă îi permite acesteia să ia măsuri pentru a actualiza și a reemite prompt programul informatic sau să ofere o resursă alternativă care să permită echipei misiunii să se conformeze cu noile reglementări pe parcursul misiunii de audit.

A78. Dacă resursele alocate sau puse la dispoziție sunt insuficiente sau inadecvate în circumstanțele misiunii și nu au fost puse la dispoziție resurse suplimentare sau alternative, printre acțiunile adecvate se pot număra:

- Modificarea abordării planificate cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea conducerii, supervizării și revizuirii (A se vedea, de asemenea, punctul A94).
- Discutarea cu conducerea sau cu personale responsabile cu guvernanța a unei prelungiri a termenelor de raportare, atunci când o prelungire este posibilă conform legii sau reglementărilor aplicabile.
- Respectarea politicilor sau procedurilor firmei privind soluționarea diferențelor de opinie în cazul în care partenerul de misiune nu obține resursele necesare pentru misiunea de audit.

- Respectarea politicilor sau procedurilor firmei privind retragerea din misiunea de audit, atunci când retragerea este posibilă conform legii sau reglementărilor aplicabile.

Considerente specifice entităţilor din sectorul public (A se vedea punctele 25-28)

A79. În sectorul public, competențe specializate pot fi necesare respectării termenilor mandatului de audit într-o jurisdicţie specifică. Astfel de competențe pot presupune o înțelegere a angajamentelor de raportare aplicabile, inclusiv raportarea către legislativ sau alt organism administrativ sau în interes public. Aria de aplicare mai mare a unui audit din sectorul public poate cuprinde, de exemplu, anumite aspecte legate de auditul performanței.

Efectuarea misiunii

Adaptabilitate (A se vedea punctul 29)

A80. Atunci când un audit nu este efectuat în întregime de partenerul de misiune sau într-un audit al unei entități a cărei natură și circumstanțe sunt mai complexe, poate fi necesar ca partenerul de misiune să desemneze coordonarea, supervizarea și revizuirea altor membri ai echipei misiunii. Cu toate acestea, ca parte a responsabilității generale a partenerului de misiune pentru managementul și obținerea calității misiunii de audit și pentru a fi implicat suficient și adecvat, partenerul de misiune trebuie să determine dacă natura, plasarea în timp și amploarea conducerii, supervizării și revizuirii sunt efectuate în conformitate cu punctul 30. În astfel de situații, personalul sau membrii echipei misiunii, inclusiv auditorii componentei, pot furniza informații partenerului de misiune pentru a-i permite acestuia să facă analiza impusă la punctul 30.

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

A81. Conform ISQM 1, firma trebuie să stabilească un obiectiv de calitate care tratează natura, plasarea în timp și amploarea coordonării și supervizării echipelor misiunii și a revizuirii activității acestora. ISQM 1 impune, de asemenea, ca o astfel de coordonare, supervizare și revizuire să fie planificate și efectuate pe baza faptului că munca efectuată de membrii mai puțin experimentați ai echipei misiunii este coordonată, supervizată și revizuită de membrii mai experimentați ai echipei misiunii.

A82. Coordonarea și supervizarea echipei misiunii și revizuirea activității echipei misiunii reprezintă răspunsuri la nivelul firmei care sunt implementate la nivel de misiune, a căror natura, plasare în timp și amploare pot fi adaptate în continuare de partenerul de misiune în managementul calității misiunii de audit. În consecință, abordarea coordonării, supervizării și revizuirii va varia de la o misiune la alta, ținând cont de natura și circumstanțele misiunii. Abordarea va include, în general, o combinație de tratare a politicilor sau procedurilor firmei și a răspunsurilor specifice misiunii.

A83. Tratarea coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și a revizuirii activității acestora ajută partenerul de misiune în îndeplinirea cerințelor

prezentului ISA și să se concluzioneze că partenerul de misiune a fost implicat suficient și adecvat pe parcursul misiunii de audit, în conformitate cu prevederile de la punctul 40.

A84. Discuțiile și comunicarea continuă între membrii echipei misiunii le permit membrilor mai puțin experimentați ai echipei misiunii să adreseze întrebări membrilor mai experimentați ai echipei misiunii (inclusiv partenerul de misiune), în timp util, asigurând o coordonare, supervizare și revizuire eficiente în conformitate cu prevederile de la punctul 30.

Coordonare

A85. Coordonarea echipei misiunii poate implica informarea membrilor echipei misiunii cu privire la responsabilitățile lor, cum ar fi:

- Contribuția la managementul și obținerea calității la nivel de misiune prin conduita, comunicarea și acțiunile lor personale.
- Menținerea unui spirit sceptic și conștientizarea cazurilor de subiectivism inconștient sau conștient al auditorului în exercitarea scepticismului profesional, atunci când se colectează și se evaluează probe de audit (A se vedea punctul A35).
- Îndeplinirea cerințelor etice relevante.
- Responsabilitățile partenerilor respectivi, atunci când, în realizarea unei misiuni de audit, sunt implicați mai mulți parteneri.
- Responsabilitățile membrilor echipei misiunii respective de a efectua proceduri de audit și ale membrilor cu mai multă experiență ai echipei misiunii de a coordona, superviza și revizui activitatea membrilor mai puțin experimentați ai echipei misiunii.
- Înțelegerea obiectivelor lucrării care urmează să fie efectuată și a instrucțiunilor detaliate cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit planificate, așa cum sunt stabilite în strategia generală de audit și în planul de audit.
- Tratarea amenințărilor la adresa obținerii calității, precum și a răspunsului așteptat din partea echipei misiunii. De exemplu, constrângerile bugetare sau constrângerile legate de resurse nu ar trebui să îi determine pe membrii echipei misiunii să modifice procedurile de audit planificate sau să nu reușească să efectueze procedurile de audit planificate.

Supervizare

A86. Supervizarea poate include aspecte precum:

- Urmărirea progresului misiunii de audit, care include monitorizarea:
  - Evoluției în raport cu planul de audit,
  - Măsurii în care a fost îndeplinit obiectivul activității desfășurate și

- Caracterului permanent adecvat al resurselor alocate.

- Luarea măsurilor adecvate pentru tratarea aspectelor semnificative care apar pe parcursul misiunii de audit, inclusiv, de exemplu, realocarea procedurilor de audit planificate unor membri mai experimentați ai echipei misiunii atunci când aspectele tratate sunt mai complexe decât se anticipase inițial.

- Identificarea aspectelor ce fac obiectivul consultărilor sau care trebuie analizate de către membrii mai experimentați ai echipei pe parcursul misiunii de audit.

- Oferirea de îndrumare și instruire la locul de muncă pentru a ajuta membrii echipei misiunii să dezvolte abilități sau competențe.

- Crearea unui mediu în care membrii echipei misiunii sesizează probleme fără teama unor represalii.

Revizuire

A87. Revizuirea activității echipei misiunii ajută la emiterea concluziei că cerințele prezentului ISA au fost tratate.

A88. Revizuirea activității echipei misiunii constă, de exemplu, în analizarea măsurii în care:

- Activitatea a fost desfășurată în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile,

- Au fost sesizate aspecte semnificative pentru o analiză suplimentară,

- Au avut loc consultări adecvate, iar concluziile rezultate au fost documentate și implementate,

- Este necesar să se revizuiască natura, plasarea în timp și amploarea activității desfășurate,

- Activitatea desfășurată susține concluziile la care s-a ajuns și este documentată corespunzător,

- Probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia auditorului și

- Obiectivele procedurilor de audit au fost îndeplinite.

A89. Politicile sau procedurile firmei pot conține cerințe specifice cu privire la:

- Natura, plasarea în timp și amploarea revizuirii documentației de audit,

- Diferite tipuri de revizuire care pot fi adecvate în diferite situații (de exemplu, revizuirea fiecărui document de lucru individual sau a documentelor de lucru selectate) și

- Care membri ai echipei misiunii trebuie să efectueze diversele tipuri de revizuire.

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

A90. Conform prevederilor din ISA 230, partenerul de misiune documentează data și amploarea revizuirii.[39]

A91. Revizuirea oportună a documentației de către partenerul de misiune, în stadiile corespunzătoare din decursul unei misiuni, permite rezolvarea unor aspecte semnificative la data raportului auditorului sau anterior acesteia, spre convingerea partenerului de misiune. Nu este necesar ca partenerul de misiune să revizuiască toată documentaţia de audit.

A92. Partenerul de misiune își exercită raționamentul profesional în identificarea zonelor de raționament semnificativ emis de echipa misiunii. 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.
- Componența echipei misiunii, inclusiv:
  - Personal care face uz de experiența într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit,
  - 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 inerenți 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.

39 ISA 230, punctul 9(c).

- Evaluarea de către echipa misiunii a muncii efectuate de experți și concluziile rezultate.
- În cazurile unui audit de grup:
  - Strategia generală de audit de grup propusă și planul de audit de grup,
  - Deciziile cu privire la implicarea auditorilor componentei, inclusiv modul în care să îi coordoneze, să îi supervizeze 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
  - 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”

A93. Partenerul de misiune își exercită raționamentul profesional atunci când determină alte aspecte de revizuit, bazându-se, de exemplu, pe:

- Natura și circumstanțele misiunii de audit.
- Membrul echipei misiunii a efectuat munca.
- Probleme legate de constatările recente ale inspecțiilor.
- Cerințele politicilor sau procedurilor firmei.

Natura, plasarea în timp și amploarea

A94. Natura, plasarea în timp și amploarea coordonării, supervizării și revizuirii trebuie să fie planificate și efectuate în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, precum și cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. De exemplu, politicile sau procedurile firmei pot include faptul că:

- Lucrările planificate să fie efectuate la o dată intermediară trebuie să fie coordonate, supervizate și revizuite în același timp cu efectuarea procedurilor, mai degrabă decât la sfârșitul perioadei, astfel încât orice acțiune corectivă necesară să poată fi luată în timp util.
- Anumite aspecte urmează să fie revizuite de partenerul de misiune, iar firma poate specifica circumstanțele sau misiunile în cadrul cărora se așteaptă ca astfel de aspecte să fie revizuite.

Adaptabilitate

A95. Abordarea coordonării, supervizării și revizuirii poate fi adaptată, de exemplu, în funcție de:

- Experiența anterioară a membrului echipei misiunii cu entitatea și zona care urmează să fie auditată. De exemplu, dacă munca legată de sistemul informațional al entității este efectuată de același membru al echipei misiunii care a desfășurat activitatea în perioada anterioară și nu există modificări semnificative ale sistemului informațional, amploarea și frecvența coordonării și supervizării din partea membrului echipei misiunii pot fi mai reduse, iar revizuirea documentelor de lucru aferente poate fi mai puțin detaliată.
- Complexitatea misiunii de audit. De exemplu, dacă au avut loc evenimente semnificative care fac misiunea de audit mai complexă, amploarea și frecvența coordonării și supervizării din partea membrului echipei misiunii pot fi mai ample, iar revizuirea documentelor de lucru aferente poate fi mai detaliată.
- Riscurile de denaturare semnificativă evaluate. De exemplu, un risc mai mare de denaturare semnificativă evaluat poate impune o creștere corespunzătoare a amplorii și frecvenței coordonării și supervizării din partea membrilor echipei misiunii și o revizuire mai detaliată a activității acestora.
- Competența și capacitățile membrilor individuali ai echipei misiunii care efectuează activitatea de audit. De exemplu, membrii mai puțin experimentați ai echipei misiunii pot avea nevoie de instrucțiuni mai detaliate și interacțiuni mai frecvente sau directe, pe măsură ce munca este efectuată.
- Modul în care se așteaptă să aibă loc revizuirile muncii efectuate. De exemplu, în anumite circumstanțe, evaluările de la distanță pot să nu fie eficiente în furnizarea direcției necesare și ar putea fi necesar să fie completate de interacțiuni directe.
- Structura echipei misiunii și locația membrilor echipei misiunii. De exemplu, coordonarea și supervizarea persoanelor aflate în centrele de prestare a serviciilor și revizuirea muncii acestora pot:
  - Fi mai formalizate și mai structurate decât atunci când membrii echipei misiunii sunt toți aflați în aceeași locație, sau
  - Folosi tehnologia informației pentru a facilita comunicarea între membrii echipei misiunii.

A96. Identificarea modificărilor în circumstanțele misiunii poate justifica reevaluarea abordării planificate cu privire la natura, plasarea în timp sau amploarea coordonării, supervizării sau revizuirii. De exemplu, dacă riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare crește din cauza unei

tranzacții complexe, partenerul de misiune poate fi nevoit să modifice nivelul planificat de revizuire a activității legate de aceea tranzacție.

A97. În conformitate cu punctul 30 (b), partenerul de misiune trebuie să stabilească dacă abordarea vizavi de coordonare, supervizare și revizuire răspunde naturii și circumstanțelor misiunii de audit. De exemplu, dacă un membru mai experimentat al echipei misiunii devine indisponibil pentru a participa la supervizarea și revizuirea echipei misiunii, partenerul de misiune poate avea nevoie să extindă gradul de supervizare și revizuire a membrilor mai puțin experimentați din echipa misiunii.

Revizuirea comunicărilor către conducere, persoanele responsabile cu guvernanța sau autoritățile de reglementare (A se vedea punctul 34)

A98. Partenerul de misiune utilizează raționamentul profesional pentru a determina ce comunicări scrise trebuie revizuite, ținând cont de natura și circumstanțele misiunii de audit. De exemplu, poate să nu fie necesar ca partenerul de misiune să revizuiască comunicările dintre echipa misiunii și conducere în cursul normal al auditului.

Consultarea (A se vedea punctul 35)

A99. ISQM 1 impune firmei să stabilească un obiectiv de calitate care să abordeze ideea unei consultări pe tema unor aspecte dificile sau controversate și modul în care sunt implementate concluziile convenite. Consultarea poate fi adecvată sau necesară, de exemplu pentru:

- Probleme care sunt complexe sau nefamiliare (de exemplu, probleme legate de o estimare contabilă cu un grad ridicat de incertitudine a estimării),
- Riscuri semnificative,
- Tranzacții semnificative care sunt în afara cursului normal al activității entității sau care altfel par neobișnuite,
- Constrângeri impuse de conducere și
- Nerespectarea legilor sau reglementărilor.

A100. Consultarea eficientă cu privire la aspecte tehnice, etice și de altă natură care sunt semnificative, din cadrul firmei sau, după caz, din exteriorul acesteia, poate fi realizată atunci când cei consultați:

- Primesc toate informaţiile relevante care să le permită să ofere consultanţă avizată și
- Deţin cunoştinţele, vechimea în muncă şi experienţa corespunzătoare.

A101. Poate fi adecvat ca echipa misiunii, în contextul politicilor sau procedurilor firmei, să apeleze la consultări în afara firmei, de exemplu, atunci când firma nu are resurse interne adecvate. Echipa misiunii poate beneficia de serviciile de consultanță oferite de firme, organisme profesionale și de reglementare sau entități comerciale care furnizează servicii relevante de control al calității.

A102. Necesitatea unei consultări în afara echipei misiunii cu privire la un aspect dificil sau controversat poate fi un indicator că aspectul respectiv este un aspect-cheie de audit.[40]

Revizuirea calității misiunii (A se vedea punctul 36)

A103. ISQM 1 conține cerințe ca firma să stabilească politici sau proceduri ce tratează revizuirile calității misiunii în conformitate cu ISQM 2[41] și care solicită o evaluare a calității misiunii pentru anumite tipuri de misiuni.[42] ISQM 2 discută desemnarea și eligibilitatea partenerului de revizuire a calității misiunii și responsabilitățile partenerului de revizuire a calității misiunii în ceea ce privește efectuarea și documentarea unei evaluări a calității misiunii.

Finalizarea revizuirii calității misiunii înainte de datarea raportului auditorului (A se vedea punctul 36 (d))

A104. ISA 700 (Revizuit) prevede că raportul auditorului nu trebuie să fie datat mai devreme de data la care auditorul a obţinut probe suficiente și adecvate pe care să își bazeze opinia cu privire la situaţiile financiare.[43] Dacă se aplică misiunii de audit, ISQM 2 și prezentul ISA impun ca partenerului de misiune să i se interzică să dateze raportul misiunii până la primirea confirmării de la partenerul de revizuire a calității misiunii că revizuirea calității misiunii este finalizată. De exemplu, dacă partenerul de revizuire a calității misiunii a comunicat partenerului de misiune că există îngrijorări cu privire la raționamentele semnificative făcute de echipa misiunii sau că concluziile la care s-a ajuns cu privire la acestea nu au fost adecvate, atunci revizuirea calității misiunii nu este completă.[44]

A105. O revizuire a calității misiunii care este efectuată în timp util, la etape adecvate pe parcursul misiunii de audit, poate ajuta echipa misiunii să rezolve cu promptitudine aspectele sesizate spre convingerea partenerului de revizuire a calității misiunii la data raportului auditorului sau anterior acestei date.

A106. Comunicările frecvente între echipa misiunii și partenerul de revizuire a calității misiunii pe parcursul misiunii de audit pot ajuta la facilitarea unei revizuiri eficiente și oportune a calității misiunii. Pe lângă discutarea aspectelor semnificative cu partenerul de revizuire a calității misiunii, partenerul de misiune poate atribui responsabilitatea pentru coordonarea solicitărilor din partea partenerului de revizuire a calității misiunii unui alt membru al echipei misiunii.

Diferențe de opinie (A se vedea punctele 37-38)

A107. ISQM 1 impune firmei să stabilească un obiectiv de calitate care să trateze diferențele de opinie care apar în cadrul echipei misiunii sau între echipa

40 ISA 701, punctele 9 și A14.
41 ISQM 2, *Revizuirile calității misiunii.*
42 ISQM 1, punctul 34(f).
43 ISA 700 (Revizuit), punctul 49.
44 ISQM, punctul 26.

misiunii și partenerul de revizuire a calității misiunii sau persoanele care desfășoară activități în cadrul sistemului de management al calității al firmei. ISQM 1 solicită, de asemenea, ca diferențele de opinie să fie aduse în atenția firmei și soluționate.

A108. În anumite circumstanțe, partenerul de misiune poate să nu fie mulțumit cu soluționarea diferenței de opinie. În astfel de situații, acțiunile adecvate pentru partenerul de misiune pot include, de exemplu:

- Apelarea la consiliere juridică, sau
- Retragerea din misiunea de audit, atunci când retragerea este posibilă în conformitate cu legislația sau reglementările.

Monitorizare și remediere (A se vedea punctul 39)

A109. ISQM 1 stabilește cerințele pentru procesul de monitorizare și remediere al firmei. ISQM 1 solicită firmei să comunice echipelor misiunii informații despre procesul de monitorizare și remediere al firmei, pentru a le permite să ia măsuri prompte și adecvate în conformitate cu responsabilitățile lor.[45] În plus, informațiile furnizate de membrii echipei misiunii pot fi utilizate de firmă în procesul de monitorizare și remediere al firmei, iar exercitarea raționamentului profesional și a scepticismului profesional pe parcursul desfășurării auditului poate ajuta membrii echipei misiunii să rămână atenți la informații care pot să fie relevante pentru acel proces.

A110. Informațiile furnizate de firmă pot fi relevante pentru misiunea de audit atunci când se referă, de exemplu, la constatări cu privire la o altă misiune efectuată de partenerul de misiune sau de către alți membri ai echipei misiunii, constatări de la biroul local al firmei sau rezultatele inspecțiilor din auditurile anterioare asupra entității.

A111. Atunci când analizează informațiile comunicate de firmă prin procesul său de monitorizare și remediere, precum și modul în care acestea pot afecta misiunea de audit, partenerul de misiune poate lua în considerare acțiunile de remediere concepute și implementate de firmă pentru a trata deficiențele identificate și, în măsura în care sunt relevante pentru natura și circumstanțele misiunii, pentru a comunica adecvat cu echipa misiunii. Partenerul de misiune poate determina, de asemenea, dacă sunt necesare acțiuni de remediere suplimentare la nivelul misiunii. De exemplu, partenerul de misiune poate determina dacă:

- Este nevoie de un expert al auditorului, sau
- Natura, plasarea în timp și amploarea coordonării, supervizării și revizuirii trebuie îmbunătățite într-o zonă a auditului unde au fost identificate deficiențe.

Dacă o deficiență identificată nu afectează calitatea auditului (de exemplu, dacă se referă la o resursă tehnologică pe care echipa misiunii nu a folosit-o), atunci este posibil să nu fie necesară nicio acțiune ulterioară.

45 ISQM, punctul 47-

A112. O deficienţă identificată în sistemul de management al calităţii din cadrul firmei nu indică neapărat faptul că o misiune de audit nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale şi cu cerinţele legale şi de reglementare aplicabile sau că raportul auditorului nu a fost adecvat circumstanţelor respective.

Asumarea responsabilității generale privind managementul și obținerea calității (A se vedea punctul 40)

A113. ISQM 1 solicită firmei să stabilească un obiectiv de calitate care să trateze înțelegerea și îndeplinirea de către echipa misiunii a responsabilităților lor în legătură cu misiunea. ISQM 1 solicită, în plus, ca obiectivul de calitate să includă responsabilitatea generală a partenerilor misiunii pentru managementul și obținerea calității în cadrul misiunii, precum și pentru implicarea suficientă și adecvată pe parcursul misiunii.

A114. Considerațiile relevante în tratarea punctului 40 includ determinarea modului în care partenerul de misiune a respectat cerințele prezentului ISA, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit și modul în care documentația de audit evidențiază implicarea partenerului de misiune pe parcursul misiunii de audit, așa cum se descrie la punctul A118.

A115. Indicatorii conform cărora este posibil ca partenerul de misiune să nu fi fost implicat suficient și adecvat includ, de exemplu:

- Lipsa revizuirii în timp util de către partenerul de misiune a planificării misiunii de audit, inclusiv revizuirea evaluării riscurilor de denaturare semnificativă și conceperea răspunsurilor la acele riscuri.
- Dovada că cei cărora le-au fost atribuite sarcini, acțiuni sau proceduri nu au fost informați în mod adecvat cu privire la natura responsabilităților și a autorității lor, aria activității care le este atribuită și obiectivele aferente și nu au primit alte instrucțiuni necesare și informații relevante.
- O lipsă de dovezi că partenerul de misiune a coordonat și supervizat ceilalți membri ai echipei de misiune și că a revizuit activitatea acestora.

A116. Dacă implicarea partenerului de misiune nu oferă baza pentru a determina dacă raționamentele semnificative emise și concluziile la care s-a ajuns sunt adecvate, partenerul de misiune nu va putea ajunge la determinarea stipulată la punctul 40. În plus, față de luarea în calcul a politicilor sau procedurilor firmei care pot stabili măsurile necesare ce trebuie întreprinse în astfel de situații, măsurile adecvate pe care le poate întreprinde partenerul de misiune, includ, de exemplu:

- Actualizarea și modificarea planului de audit,
- Reevaluarea abordării planificate vizavi de natura și amploarea revizuirii, precum și modificarea abordării planificate pentru a spori implicarea partenerului de misiune, sau

- Consultarea cu personalul care a primit responsabilitatea operațională pentru aspectul relevant al sistemului de management al calității din cadrul firmei.

Documentația (A se vedea punctul 41)

A117. În conformitate cu ISA 230[46], documentația de audit furnizează dovezi că auditul este conform cu ISA-urile. Cu toate acestea, nu este nici necesar, nici posibil ca auditorul să documenteze fiecare aspect luat în considerare sau raționament profesional făcut într-un audit. În plus, nu este necesar ca auditorul să documenteze separat (adică într-o listă de verificare, de exemplu) conformitatea unor aspecte pentru care aceasta este demonstrată prin documente incluse în dosarul de audit.

A118. Documentația referitoare la îndeplinirea cerințelor prezentului ISA, inclusiv dovedirea implicării partenerului de misiune și a determinării de către partenerul de misiune în conformitate cu punctul 40, poate fi realizată în moduri diferite, în funcție de natura și circumstanțele misiunii de audit. De exemplu:

- Coordonarea echipei misiunii poate fi documentată prin aprobări ale planului de audit și prin activități de management de proiect,
- Procese-verbale ale întâlnirilor formale ale echipei misiunii pot oferi dovezi ale clarității, coerenței și eficacității comunicării partenerului de misiune și ale altor măsuri legate de cultura și comportamentele preconizate ce demonstrează angajamentul firmei față de calitate,
- Agendele discuțiilor dintre partenerul de misiune și alți membri ai echipei de misiune și, acolo unde este cazul, partenerul de revizuire a calității misiunii, precum și aprobările și înregistrările aferente ale timpului petrecut de partenerul de misiune în misiune, pot furniza dovezi ale implicării partenerului de misiune pe parcursul misiunii de audit și supervizarea altor membri ai echipei misiunii, sau
- Aprobarea partenerului de misiune și a altor membri ai echipei misiunii furnizează dovezi că documentele de lucru au fost revizuite.

A119 O documentare a consultărilor cu alți profesioniști pe subiecte dificile sau controversate care este suficient de completă și detaliată contribuie la înțelegerea:

- Naturii și ariei de aplicare a aspectului care a necesitat consultarea și a
- Rezultatelor consultării, inclusiv a oricăror decizii luate, a bazei acelor decizii și a modului în care au fost implementate.

46 ISA 230, punctul A7.