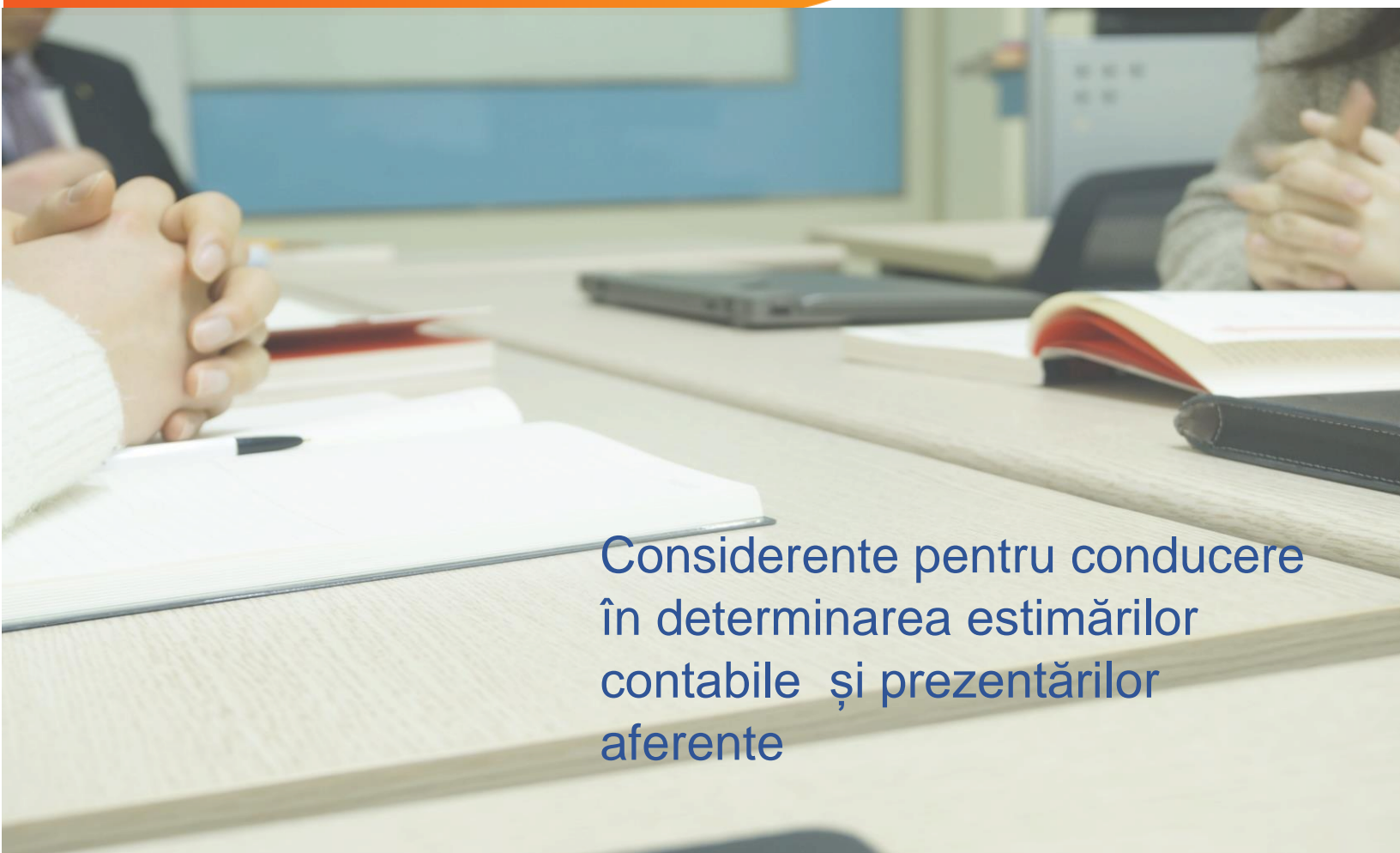


Informare pentru clientul de audit
Noiembrie 2019



**Considerente pentru conducere
în determinarea estimărilor
contabile și prezentărilor
aferente**

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

Despre IAASB

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

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

Declarație

Informarea IAASB pentru clientul de audit are la bază Standardul Canadian de Audit (CAS) 540 Informare pentru clientul de audit ([Audit Client Briefing](#)) emis de Profesioniștii Contabili Autorizați din Canada (CPA Canada), publicat în octombrie 2019 și utilizat cu permisiunea CPA Canada. IAASB dorește să își exprime recunoștința față de CPA Canada și Grupul de consultanță al CPA Canada în Implementarea CAS pentru asistența oferită în elaborarea și revizuirea publicației aparținând CPA Canada.

Pentru informații privind dreptul de autor, marca comercială și permisiuni, a se vedea [pag 11](#).

Această publicație a fost elaborată de Grupul de lucru pentru implementarea ISA 540 (Revizuit). Publicația nu reprezintă o reglementare cu caracter imperativ a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) și nici nu completează, nu extinde și nu se suprapune Standardelor Internaționale de Audit sau alte standarde internaționale emise de IAASB.

Scopul acestei *Informări*

Recent, IAASB a finalizat revizuirile standardului privind auditarea estimărilor contabile. Aceste revizuri pot avea implicații semnificative pentru directorii financiari (CFO), alții decât conducerea superioară responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare și pentru personalul direct implicat în stabilirea măsurii în care sunt necesare estimări contabile și, dacă da, în derivarea unităților monetare (înregistrate sau prezentate) generată de estimările respective. Mai mult, deși nu se adresează comitetului de audit, această *Informare* poate fi o resursă utilă pentru membrii acestuia.

Scopul acestei *Informări* este de a atrage atenția asupra aspectelor luate în considerare în pregătirea pentru și reacția față de revizuirile semnificative și solicitările auditorului în ceea ce privește Standardul internațional de audit (ISA) 540 (Revizuit) *Auditarea Estimărilor Contabile și a Prezentărilor Aferente*.

ISA 540 (Revizuit) se aplică în auditarea tuturor estimărilor contabile cuprinse în situațiile financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2019. Acest ISA revizuit răspunde modificărilor aduse standardelor de raportare financiară și unui mediu de afaceri mai complex care, împreună, au crescut importanța estimărilor contabile pentru utilizatorii situațiilor financiare și au venit cu noi provocări pentru cei care le întocmesc și pentru auditori.

Estimările contabile sunt unități monetare care reprezintă o parte fundamentală a situațiilor financiare ale multor entități. Din momentul în care este recunoscută necesitatea unei estimări contabile, măsurarea acestor unități monetare face subiectul unei incertudini a estimării, din cauza limitării inerente a cunoștințelor sau a datelor. Prin urmare, poate exista o gamă variată a rezultatelor măsurării. Procesul și controalele dumneavoastră în vederea derivării unităților monetare din estimările contabile implică selectarea și aplicarea de metode (inclusiv modele) pe bază de ipoteze și date. Aceasta vă solicită să vă exercitați raționamentul și poate implica complexitate și subiectivitate (inclusiv un posibil subiectivism) în măsurările dumneavoastră. Acești factori fac ca estimările dumneavoastră contabile să fie susceptibile de denaturări semnificative.

În multe cazuri, vor exista modificări în natura și amploarea informațiilor pe care vi le solicită auditorii referitoare la procesul și controalele dumneavoastră pentru:

- identificarea necesității estimărilor contabile
- derivarea unităților monetare din estimările contabile și prezentările aferente.

Această *Informare* furnizează o privire de ansamblu asupra:

- responsabilităților conducerii pentru a determina când sunt necesare estimări contabile
- responsabilităților conducerii în ceea ce privește principalele componente ale unui proces de estimare

Informare pentru clientul de audit – Considerente pentru conducere în determinarea estimărilor contabile și a prezentărilor aferente

- impactului asupra conducerii din cauza modificării responsabilităților auditorului, inclusiv varietatea întrebărilor care se așteaptă să fie adresate de către auditor celor implicați în aspectele de detaliu privind procesul dumneavoastră de estimare.

Identificarea necesității estimărilor contabile

Ca rezultat al incertitudinilor inerente ale activității de afaceri, multe cadre de raportare financiară stipulează faptul că multe elemente din situațiile financiare nu pot fi măsurate cu precizie; acestea pot fi doar estimate. Estimarea implică raționamente bazate pe cele mai recente și credibile informații. Mai mult, cadrele de raportare financiară evoluează, fiind folosite din ce în ce mai mult estimări contabile complexe, bazate fie pe măsurarea valorii juste, fie de altă natură, unele dintre ele solicitând un raționament semnificativ din partea conducerii sau implicând complexitate cu privire la nivelurile ridicate de incertitudine a estimării.

Determinarea măsurii în care sunt necesare estimări contabile, prevede procese și controale adecvate pentru a identifica tranzacțiile, condițiile sau evenimentele care generează astfel de estimări. Lipsa unor astfel de procese și controale poate afecta susceptibilitatea de denaturări semnificative în situațiile dumneavoastră financiare.

Tipurile de estimări contabile pe care trebuie să le efectuați în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară, depind, de exemplu, de natura entității dumneavoastră, de mediul în care aceasta operează, de tranzacțiile în care sunteți angajați și de apariția altor evenimente, condiții și circumstanțe. În fiecare nouă perioadă de raportare, pot apărea schimbări (ex. se angajează noi tipuri de contracte) ceea ce necesită, pentru dumneavoastră, efectuarea de estimări contabile care nu au fost cerute în perioada anterioară. În unele cazuri, puteți stabili că tipurile de estimări contabile de efectuat în perioada curentă sunt similare cu cele din perioada anterioară. Cu toate acestea, ați putea dori sau ați putea avea nevoie să faceți schimbări în modul în care sunt efectuate acele estimări. De exemplu, puteți lua în considerare beneficiul generat de o experiență anterioară sau necesitatea de a reflecta noile informații care sunt acum disponibile.

În consecință, va trebui să vă gândiți la:

- tranzacțiile care necesită estimări contabile sau modificările aduse acestora
- condițiile sau evenimentele care necesită estimări contabile sau modificările aduse acestora.

Principale componente ale procesului de derivare a unităților monetare din estimările contabile

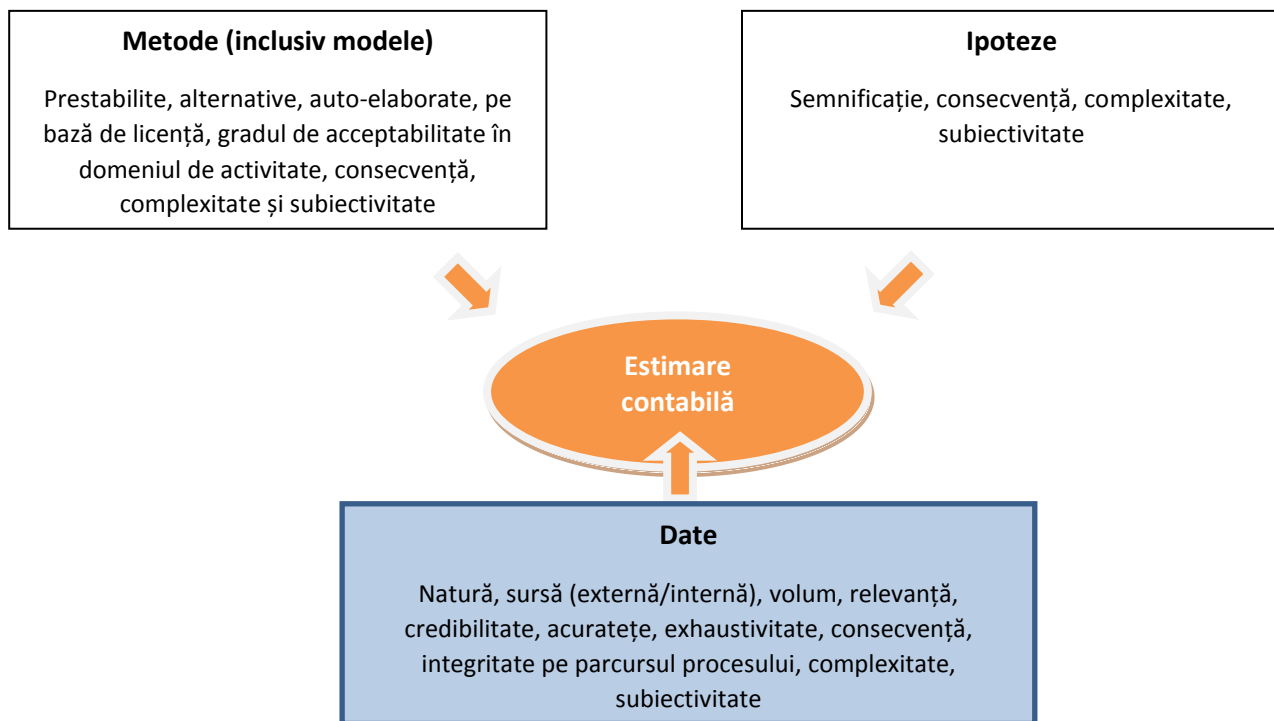


Figura 1 – Informații pentru contabilitate

Există trei componente principale ale procesului de determinare a estimărilor contabile și prezentărilor aferente:

1. metode (inclusiv modele)
2. ipoteze
3. date.

Așa cum se arată în Figura 1, aceste componente sau informații pentru proces au un număr de caracteristici și toate au impact asupra determinării estimării contabile. De exemplu, ipotezele pot varia în funcție de sursa datelor și baza raționamentului dumneavoastră în sprijinul acestora. De asemenea, o metodă se aplică utilizând un model (instrument numeric sau proces) și implică utilizarea de ipoteze și date, precum și luarea în considerare a unui set de relații dintre ele.

Cerințele de audit revizuite se aplică tuturor estimărilor contabile. Este important de notat: cu cât este mai complexă estimarea, cu atât mai mult auditorul se va aștepta să dispuneți de un proces robust. Unele estimări contabile pot fi simple, presupunând un nivel mai scăzut de incertitudine și fără a necesita un model / o metodă complex(ă). În consecință, efortul de acțiune al auditorului, prevăzut de ISA 540 (Revizuit) nu trebuie întotdeauna să fie intens.

Impactul modificărilor responsabilităților auditorului asupra conducerii

Mai jos sunt prevăzute unele modificări cheie aduse ISA 540 (Revizuit) și modul în care acestea pot afecta natura și amploarea informațiilor pe care le poate solicita auditorul.

Modificare cheie	Impact asupra auditorului	Impact asupra conducerii
<i>Mai mare accent pe exercitarea scepticismului profesional de către auditor</i>	Auditorul va aplica procedurile de audit într-o manieră care nu părtinește obținerea de probe de audit care pot fi coroborate sau favorizează excluderea probelor de audit care pot fi contradictorii. Auditorul va lua în considerare, cu atenție, toate informațiile obținute și dacă acestea se coroborează sau sunt în contradicție cu raționamentele sau deciziile dumneavoastră privind estimările contabile.	Auditorul poate crește pretențiile asupra aspectelor legate de modul în care dumneavoastră vă derivați estimările contabile.
<i>Mai multe evaluări amânunțite privind riscul ca estimările contabile să fie denaturate semnificativ</i>	Mai întâi, auditorul va lua în considerare condițiile și evenimentele care par să determine denaturarea semnificativă a estimărilor dumneavoastră contabile. Apoi, auditorul va lua în considerare dacă sistemul de control intern pe care l-ați proiectat și implementat poate preveni denaturările semnificative, sau, în cazul apariției unei denaturări semnificative, dacă este probabil ca aceasta să fie detectată și corectată.	Auditorul poate pune mai mult accent pe înțelegerea naturii și amplitudinii procesului dumneavoastră de estimare și pe aspectele cheie ale politicilor și procedurilor aferente.
<i>Atenție acordată răspunsului adecvat la nivelurile de estimare a incertitudinii, complexității și subiectivității în estimările contabile</i>	Amploarea efortului depus de către auditor depinde de riscul ca estimările dumneavoastră contabile să fie denaturate semnificativ. Acest risc este influențat de gradul de incertitudine a estimării, complexitatea și subiectivitatea implicate în efectuarea estimărilor respective.	Dacă auditorul stabilește riscul de denaturare semnificativă a estimărilor dumneavoastră contabile ca fiind mai ridicat, va crește și efortul depus de auditor, ceea ce va duce la un impact corespunzător asupra volumului și tipului de informații pe care va trebui să le furnizați auditorului.
<i>Efortul depus de auditor în funcție de abordarea(ările) selectată (e) (testarea procesului conducerii, elaborarea propriilor estimări, evenimente ulterioare), inclusiv o</i>	ISA 540 (Revizuit) conține cerințe de audit revizuite care, în mod specific, vizează componentele unei estimări contabile. Acestea includ metode (inclusiv modele), ipoteze și date, inclusiv înțelegerea de către auditor și documentarea elementelor cheie ale entității și mediului său, legătura dintre	Puteți primi mai multe solicitări din partea auditorului, pentru fiecare din aceste aspecte. Puteți dori să aveți în vedere păstrarea de experți care să ofere asistență în activitatea aferentă. De asemenea, puteți avea în vedere documentarea raționamentelor

Modificare cheie	Impact asupra auditorului	Impact asupra conducerii
<i>Înțelegere mai detaliată a aspectelor importante avute în vedere în exercitarea unor raționamente cheie și decizii care afectează estimările contabile</i>	procedurile de audit și riscurile evaluate, precum și raționamentul semnificativ în legătură cu determinarea de către auditor a faptului că estimările contabile și prezentările aferente sunt relevante.	cheie și a deciziilor în anticiparea solicitărilor auditorului. O astfel de documentație este probabil să furnizeze o bază pentru discuții mai eficiente și mai efecace între dumneavoastră și auditor.
<i>Mai mult accent pe auditarea prezentărilor estimărilor contabile în situațiile financiare</i>	Mai precis, caracterul exhaustiv al prezentărilor privind incertitudinea estimării poate beneficia de o examinare mai meticuloasă.	Dacă auditorul determină că riscul de denaturare semnificativă este mai ridicat pentru anumite prezentări, efortul de lucru va crește, și, la rândul său, va avea un impact asupra volumului și tipului de informații pe care va trebui să le furnizați auditorului.
<i>Declarații scrise mai detaliate</i>	<p>Auditorul trebuie să vă solicite declarații scrise privind caracterul rezonabil al metodelor, ipotezelor semnificative și datelor utilizate în determinarea valorilor monetare din estimările contabile, inclusiv prezentările aferente, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.</p> <p>De asemenea, auditorul trebuie să aibă în vedere necesitatea de a obține declarații dumneavoastră scrise privind anumite estimări contabile, inclusiv în legătură cu metodele, ipotezele sau datele utilizate.</p>	<p>Puteți primi solicitări de declarații noi sau modificate în comparație cu anii precedenți.</p> <p>Prin urmare, puteți dori să îi cereți auditorului să vă comunice cât de curând posibil detalii privind declarațiile scrise pe care vi le va cere.</p>

O prezentare mai detaliată a modificărilor cheie puteți găsi în [IAASB "At a Glance"](#).

Întrebări generale pe care auditorul ar putea să vi le adreseze legat de procesul dumneavoastră de estimare

Figura 2 prezintă întrebări generale pe care auditorul ar putea să vi le adreseze pentru a înțelege sau pentru a-și confirma înțelegerea aspectelor cheie ale procesului dumneavoastră de derivare a estimărilor contabile sau a măsurii în care acestea au suferit modificări.



- controlați procesul dumneavoastră de estimare?
- procedați pentru ca persoanele responsabile cu deviațiile sau modificările în estimările dumneavoastră contabile să conștientizeze tranzacțiile importante, condițiile sau evenimentele relevante?
- revizuiți rezultatul(atele) estimărilor contabile anterioare și răspundeți la rezultatele acelei revizuirii?
- identificați și vă conformați cerințelor relevante din cadrul de raportare financiară aplicabil privind estimările dumneavoastră contabile și prezentările aferente, inclusive modul în care acestea sunt influențate de complexitate și de raționamentul dumneavoastră?
- contabilizați factorii de reglementare relevanți pentru estimările contabile ale entității, inclusiv, dacă sunt aplicabile, cadrele de reglementare legate de supravegherea prudentțială?
- identificați nevoia de, și aplicați, aptitudini sau cunoștințe de specialitate privind estimările contabile, inclusiv în ceea ce privește utilizarea unui expert al conducerii?
- identificați și abordați riscurile legate de estimările contabile prin procesul dumneavoastră de estimare a riscurilor?
- identificați metodele relevante (inclusiv modelele). Ipotezele și datele, și necesitatea modificărilor aduse acestora și în baza celor identificate, selectează acele metode (modele) ce urmează a fi aplicate?
- abordați gradul de incertitudine a estimării în selectarea estimărilor dumneavoastră punctuale finale?
- descrieți în situațiile dumneavoastră financiare aspectele legate de procesul pe care îl aplicați pentru deviațiile estimărilor contabile și aspectele legate de gradele de incertitudine a estimării evidențiate în estimările dumneavoastră contabile?
- vă asigurați că există o supraveghere și guvernanză în vigoare cu privire la procesul de raportare financiară a conducerii relevant pentru estimările contabile?

Întrebările generale pe care auditorul ar putea să vi le adreseze, cum sunt marcate în caseta de mai sus, au legătură cu etapele principale care ar putea reprezenta procesul dumneavoastră de estimare contabilă.

Prima întrebare din Figura 2 „Cum controlați procesul dumneavoastră de estimare ?” se aplică tuturor aspectelor din procesul dumneavoastră de estimare. Aceasta include nu numai modul în care proiectați și implementați procesul, dar și politicile și procedurile implementate pentru a vă asigura că fiecare etapă din proces este aplicată în mod corespunzător, iar estimările contabile rezultate sunt rezonabile în contextul cadrului financiar de raportare aplicabil.

Apel la acțiune

Auditorul companiei dumneavoastră se va aștepta să fi proiectat, derulat și documentat corespunzător procesul de estimare contabilă. Ca rezultat al modificărilor aduse auditului, puteți percepe necesitatea și oportunitatea de a îmbunătăți calitatea procesului dumneavoastră de derivare a estimărilor contabile și prezentărilor aferente. Luarea în considerare de către dumneavoastră a chestiunilor ridicate în această *Informare* vă poate ajuta să atingeți acest obiectiv.

Structurile și procesele care sprijină activitatea IAASB sunt facilitate de Federația Internațională a Contabililor® sau IFAC®.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru daunele provocate oricărei persoane care acționează sau se abține de la a acționa, pe baza materialului din această publicație, indiferent dacă o astfel de daună este provocată din neglijență sau în alt mod.

Standardele Internaționale de Audit, Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare, Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire, Standardele Internaționale privind Serviciile Conexes, Standardele Internaționale privind Controlul Calității, Notele Internaționale de Practică privind Auditul, Proiectele de Expunere, Documentele de Consultare și alte publicații ale IAASB sunt publicate prin și sub dreptul de autor deținut de IFAC.

Drept de autor © Noiembrie 2019 deținut de IFAC. Toate drepturile rezervate. Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal sau în scopuri necomerciale (de ex. referințe profesionale sau cercetare) de pe site-ul www.iaasb.org. Este necesară permisiunea scrisă pentru traducerea, reproducerea, păstrarea sau transmiterea, sau pentru alte utilizări similare ale acestui document.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', și logo-ul IAASB sunt mărci înregistrate, mărci comerciale și de serviciu ale IFAC în Statele Unite și alte țări.

Pentru informații privind dreptul de autor, marca comercială și permisiunea, accesați [permissions](#) sau contactați permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-434-0

Acest "ISA 540 (Revizuit) Sprijin privind implementarea: Informare pentru clientul de audit" al International Auditing and Assurance Standards Board publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în noiembrie 2019 în limba engleză a fost tradus în limba română de Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) în 2020, și reprodus cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al tuturor publicațiilor IFAC este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și completitudinea traducerii sau pentru acțiunile care pot rezulta ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al "ISA 540 (Revizuit) Sprijin privind implementarea: Informare pentru clientul de audit" © 2019 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al "ISA 540 (Revizuit) Sprijin privind implementarea: Informare pentru clientul de audit" © [2020] al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlu original: "ISA 540 (Revised) Implementation Support: Audit Client Briefing", November 2019

Contactați Permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, păstra sau transmite, sau pentru a utiliza în mod similar acest document.

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org