



## Auditarea estimărilor contabile în contextul evoluției actuale a mediului cauzate de COVID-19

Prezenta publicație a fost întocmită pentru a evidenția domeniile principale de interes în contextul actual, atunci când sunt efectuate proceduri de audit pentru estimări contabile și prezentări de informații aferente, în conformitate cu International Standards on Auditing™ (ISA™)

Această publicație nu modifică sau înlocuiește ISA, al căror text este singurul care prezintă autoritate. Citirea acestei publicații nu substituie citirea ISA.

Persoanele care întocmesc situațiile financiare, persoanele responsabile cu guvernarea și utilizatorii situațiilor financiare pot considera această publicație utilă pentru înțelegerea responsabilităților auditorului în privința auditului estimărilor contabile și prezentărilor de informații aferente.

Materiale suport adiționale cu privire la [implicațiile raportării financiare ale pandemiei COVID-19](#) pot fi găsite pe [website-ul Federației Internaționale a Contabililor \(IFAC\)](#)<sup>1</sup>

Publicația are la bază dispozițiile și îndrumările din ISA 540 (revizuit), care sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2019 sau ulterior acestei date. Auditorii care realizează un audit conform ISA 540 existent (de exemplu, pentru o entitate al cărei exercițiu financiar se încheie în iunie 2020) pot considera încă utile aceste îndrumări în circumstanțele actuale, deoarece ISA 540 (revizuit) extinde standardul existent. De exemplu, ISA 540 (revizuit) include dispoziții mai detaliate și materialele privind aplicarea aferente metodelor (inclusiv modele), ipoteze și date și evaluarea factorilor inerente de risc ce pot genera riscuri de denaturare semnificativă a unei estimări contabile.

Pandemia COVID-19 are un impact global extins asupra economiilor, piețelor și companiilor, dând astfel naștere unei volatilități semnificative și unei incertitudini considerabile. În astfel de circumstanțe neprevăzute, auditorii vor trebui să se concentreze asupra potențialelor impacte ale acestei volatilități și incertitudini atunci când auditează estimările contabile.

### Responsabilitatea conducerii cu privire la estimările contabile și prezentările de informații aferente

Conducerea este responsabilă de recunoașterea și evaluarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil. Cadrele de raportare financiară necesită adesea informații cu caracter previzional ca bază pentru recunoaștere și evaluare, sau prezentări de informații, în situațiile financiare. Din acest motiv, estimările contabile sunt o parte fundamentală a situațiilor financiare pentru multe entități.

Având în vedere incertitudinile legate de pandemia COVID-19, probabil va fi mai dificil pentru conducere să stabilească ipotezele și să obțină datele utilizate în dezvoltarea estimărilor contabile, în special a fluxurilor de trezorerie viitoare. Impactul asupra mediului de afaceri și al economiilor globale cauzat de pandemia COVID-19, poate duce și la apariția unor factori care determină testarea pentru depreciere.

<sup>1</sup> Website-ul IFAC conține, de asemenea, mai multe [considerente legate de audit](#) generate de pandemia de COVID-19.

## Responsabilitatea auditorului pentru estimările contabile și prezentările de informații aferente

ISA 540 (revizuit)<sup>2</sup> stabilește dispozițiile pentru auditori când aceștia auditează estimări contabile și prezentări de informații aferente. Având în vedere contextul actual, este posibil să fie nevoie de proceduri adiționale sau mai robuste pentru a răspunde la riscurile evaluate de denaturare semnificativă în legătură cu estimările contabile și prezentările de informații aferente.

Pentru elaborarea și aplicarea procedurilor de audit, cu privire la estimările contabile și prezentările de informații aferente, și luând în considerare creșterea gradului de raționament profesional necesar conducerii, exercitarea scepticismului profesional și demonstrarea de către auditor a acestui fapt sunt vitale pentru a susține concluziile auditorului.

Această Publicație pentru angajații din cabinetele de audit vizează următoarele aspecte:

- Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe;
- Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă;
- Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă;
- Prezentări de informații;
- Implicații pentru raportul auditorului, și
- Subiectivismul conducerii și fraudă.

## Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe



Punctele 13-15 din ISA 540 (revizuit) descriu proceduri de evaluare a riscului și activități conexe necesare pentru estimările contabile. Aceste puncte fac referire la ISA 315 (revizuit)<sup>3</sup> și detaliază modul în care se va aplica. Tabelul de mai jos evidențiază anumite chestiuni asupra cărora auditorul se poate concentra atunci când realizează evaluări ale riscului și activități conexe cu privire la estimările contabile.

Aspecte relevante	Exemple
<b>Factori de reglementare</b> ISA 540 (revizuit), punctul 13 litera (c)	În urma pandemiei de COVID-19, pot apărea: <ul style="list-style-type: none"><li>• Schimbări temporare ale cadrelor generale de reglementare care vor avea nevoie de lămuriri, și impactul acestora. De exemplu, Banca Centrală Europeană a relaxat temporar dispozițiile privind capitalul pentru ca băncile să poată ajuta piețele să funcționeze corespunzător pe parcursul crizei de COVID-19.</li><li>• Inițiative ce au ca scop soluții sustenabile pentru debitori aflați temporar sub presiune.</li><li>• Schimbări ale termenelor de raportare financiară pentru entități, care pot, de asemenea, extinde perioada de analiză a auditorului asupra evenimentelor ulterioare. Variații ale ipotezelor în această perioadă pot avea un impact asupra sumelor sau prezentărilor de informații legate de estimările contabile.</li></ul>

<sup>2</sup> ISA 540 (revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*

<sup>3</sup> ISA 315 (revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

Aspecte relevante	Exemple
<p><b>Metode relevante<sup>4</sup>, ipoteze<sup>5</sup>, sau date<sup>6</sup>, și nevoia de schimbare a acestora</b></p>	<p>În contextul actual, este posibil ca auditorii să aibă în vedere măsura în care conducerea a evaluat utilizarea continuă a metodelor anterioare, ipotezelor și datelor, iar dacă nu, măsura în care metodele, ipotezele și datele utilizate sunt încă adecvate.</p>
<p>(ISA 540 (revizuit), punctul 13 litera (c) subpunctul (ii))</p>	<p>Având în vedere contextul în continuă evoluție, următoarele aspecte evidențiază chestiuni care pot fi de interes pentru auditori:</p>
	<p><i>Metode<sup>7</sup></i></p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dacă modelul a fost modificat sau ajustat în mod adecvat, pentru schimbări ale pieței sau alte condiții. Din cauza contextului modificat, este posibil ca modelele folosite anterior să nu mai fie potrivite acum;</li> <li>• Dacă au fost făcute noi ajustări sau ar fi trebuit să fie făcute, produsului modelului;</li> <li>• Dacă ajustările făcute produsului modelului sunt adecvate în circumstanțele în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil;</li> </ul>
	<p><i>Ipoteze<sup>8</sup></i></p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Baza pentru selecția ipotezelor de către conducere. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate furniza criterii sau îndrumări pentru a fi utilizate în selectarea unei ipoteze;</li> <li>• Modul în care conducerea evaluează măsura în care ipotezele utilizate sunt relevante și complete;</li> <li>• Atunci când este cazul, modul în care conducerea stabilește că ipotezele sunt aplicate consecvent în alte aspecte ale situațiilor lor financiare; și</li> </ul>
	<p><i>Date<sup>9</sup></i></p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Modul în care conducerea evaluează măsura în care datele</li> </ul>

<sup>4</sup> O metodă este o tehnică de evaluare utilizată de conducere pentru a realiza o estimare contabilă în conformitate cu baza de evaluare prevăzută. O metodă este aplicată utilizând un instrument sau un proces de calcul, numit uneori model, și presupune aplicarea de ipoteze și date și luarea în calcul a unui set de relații dintre acestea.

<sup>5</sup> Ipotezele presupun raționamente bazate pe informații disponibile legate de aspecte precum alegerea unei rate a dobânzii, a unei rate de actualizare, sau raționamente privitoare la condiții și evenimente viitoare.

<sup>6</sup> Datele reprezintă informații care pot fi obținute prin intermediul observării directe sau de la o parte din exteriorul entității.

<sup>7</sup> ISA 540 (revizuit), punctul A39

<sup>8</sup> ISA 540 (revizuit), punctul A40

<sup>9</sup> ISA 540 (revizuit), punctul A44

Aspecte relevante	Exemple
	<p>utilizate sunt adecvate. Din cauza pandemiei COVID-19, este posibil ca datele folosite în perioadele anterioare să nu mai fie adecvate. De exemplu, conducerea poate folosi, de obicei, pierderi din creditare istorice asupra unui grup mare de creanțe comerciale pentru a estima pierderile din creditare preconizate asupra creanțelor comerciale. Este posibil ca aceste date să nu mai fie adecvate acum, deoarece nu reflectă condițiile economice actuale. În consecință, poate fi necesar pentru conducere să folosească date diferite sau să facă ajustări ale produsului modelului (așa cum este descris mai sus).</p>
<p><b>Înțelegerea controalelor</b> (ISA 540 (revizuit), punctul 13 subpunctul (i))</p>	<p>Deși companiile pot opera în moduri diferite pentru adaptarea la contextul actual, este necesar ca auditorul să înțeleagă procedurile de control intern relevante pentru audit (adică, activități de control). Acest lucru include, acolo unde este cazul, proceduri de control relevante asupra procesului conducerii de realizare a estimărilor contabile, de exemplu, dacă au fost aduse modificări la procedurile de control legate de revizuire și aprobare a estimărilor contabile.</p> <p>Dacă cei din conducere au elaborat proceduri noi de control, relevante pentru audit, sau acestea s-au schimbat, auditorul este obligat să evalueze proiectarea lor și să determine dacă au fost implementate.</p>
<p><b>Aptitudinile și cunoștințele specializate ale echipei misiunii ISA 540 (revizuit), punctul 15</b></p>	<p>Ca rezultat al pandemiei de COVID-19, auditorul poate decide dacă echipa misiunii are nevoie de aptitudini sau cunoștințe specializate. De exemplu, auditorul poate avea nevoie de asistența unui expert evaluator deoarece condițiile actuale pot indica faptul că valorile medii din sectorul industrial sau rezultatele istorice nu mai sunt adecvate, fie că este nevoie de alte informații pentru a evalua ipotezele folosite de conducere pentru modelul de evaluare (ex: rate de actualizare).</p> <p>ISA 540 (revizuit), punctul A61, descrie aspecte care pot afecta decizia auditorului cu privire la necesitatea de abilități sau cunoștințe specializate pentru echipa misiunii.</p>

## Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă



ISA 540 (revizuit), punctele 16–17 descrie identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă legate de estimările contabile. Aceste puncte fac referire la ISA 315 (revizuit) și detaliază modul în care se va aplica în raport cu estimările contabile. În funcție de natura estimării contabile, gradul de incertitudine în ceea ce privește rezultatul evenimentelor sau condițiile care stau la baza unor ipoteze semnificative, cât și lipsa de date observabile, sunt de natură să aibă un impact asupra activității auditorului în legătură cu estimările contabile.

ISA 540 (revizuit) include factori de risc inerent care ajută auditorul să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă, care includ:

- Incertitudinea estimării;
- Complexitatea; și
- Subiectivitatea,<sup>10</sup>

Factorii inerenti de risc pot să afecteze, în mod individual sau în combinație, estimările contabile într-un grad mai mare sau mai mic și ajută auditorul să evalueze riscul inerent pe scara riscului inerent. Relevanța și importanța factorilor de risc inerent pot varia de la o estimare la alta. În contextul actual, efectul factorilor de risc inerent poate fi amplificat și poate genera evaluarea riscurilor identificate într-un grad mai mare sau în partea superioară a scării riscului inerent, care în schimb, va influența caracterul convingător al probei de audit necesară ca răspuns la riscurile evaluate.

Pentru evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul poate analiza dacă riscurile identificate anterior sunt acum semnificative<sup>11</sup>, în circumstanțele actuale.

Tabelul de mai jos subliniază, pentru fiecare dintre acești factori inerenti, aspecte pe care auditorul ar putea dori să le ia în considerare din cauza pandemiei de COVID-19, și care îl pot ajuta să identifice și evalueze riscurile de denaturare semnificativă.

Factor de risc inerent	Aspect de analizat
<b>Incertitudinea estimării</b> (ISA 540 (revizuit), punctul 16 litera (a))	<p>Având în vedere că traiectoria și durata pandemiei de COVID-19 sunt incerte, poate exista o gamă largă de scenarii posibile, care să genereze un nivel mai ridicat de incertitudine a estimării.</p> <p>În unele circumstanțe, incertitudinea estimării poate fi atât de mare încât nu se poate realiza o estimare contabilă rezonabilă. În alte cazuri, incertitudinea estimării cu privire la o estimare contabilă poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. ISA 540 (revizuit), punctele A74 și A75, oferă îndrumări suplimentare pentru astfel de circumstanțe.</p>
<b>Complexitate</b> (ISA 540 (revizuit), punctul 16 litera (b))	<p>Măsura în care estimările contabile fac obiectul unei complexități poate fi afectată de pandemia de COVID-19 în mai multe feluri:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Pachetele guvernamentale de suport sau alte modificări ale legislației sau reglementărilor care sunt introduse acum pot cauza schimbări în evaluarea estimărilor contabile.</li><li>• Modificări ale termenelor contractuale legate de estimările contabile.</li><li>• Utilizarea unui model diferit de a face estimări contabile datorită disponibilității ipotezelor observabile.</li></ul>

<sup>10</sup>ISA 540 (revizuit), punctul 16

<sup>11</sup> Dacă se decide că un risc este clasificat drept semnificativ, este necesară asumarea de proceduri de audit suplimentare inclusiv proceduri asupra procedurilor de control aferente, relevante pentru audit și comunicările cu persoanele responsabile cu guvernarea.

Factor de risc inerent	Aspect de analizat
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se pot încheia angajamente de finanțare complexe pentru a sprijini capacitatea entității de a-și continua activitatea.</li> <li>• Poate fi necesară realizarea unui model nou pentru circumstanțele actuale.</li> </ul>
<b>Subiectivism</b> (ISA 540 (revizuit), punctul 16 litera (b))	<p>Incertitudinea estimării generează subiectivitate și, astfel, nevoia de a utiliza raționamentul în realizarea estimării contabile. Când crește gradul de incertitudine a estimării, crește și gradul de subiectivitate. Pandemia de COVID-19 a avut ca rezultat creșterea subiectivismului:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ipotezelor cu perioade lungi de previziune.</li> <li>• Ipotezelor bazate pe date neobservabile momentan.</li> <li>• Ipotezelor bazate pe date atât de volatile încât nu sunt fiabile.</li> <li>• Soldurilor care fac dificil de realizat previziuni fiabile despre viitor.</li> </ul> <p>Exemplelor de estimări contabile care sunt cel mai probabil să fie afectate includ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Deprecieri ale fondului comercial, activelor nefinanciare (de exemplu: intangibile) și ale activelor financiare (de exemplu: creanțe comerciale).</li> <li>• Valoarea justă a activelor financiare (investiții și creanțe).</li> <li>• Valoarea justă a datoriilor financiare.</li> <li>• Datorii de restructurare.</li> <li>• Procentajul de finalizare a contractelor de construcție.</li> <li>• Recuperabilitatea soldurilor de impozite amânate.</li> <li>• Activele și datoriile aferente pensiei.</li> <li>• Obligații ale contractului de leasing.</li> </ul> <p>Când există un grad ridicat de subiectivism, estimarea contabilă poate fi mai susceptibilă la subiectivismul conducerii (a se vedea secțiunea de mai jos despre "Subiectivismul conducerii și fraudă").</p>

Pe lângă aspectele de mai sus, auditorul mai poate lua în considerare:

- Dacă evaluările riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor rămân adecvate. De exemplu, chiar dacă recuperabilitatea creanțelor nu a fost considerată un potențial risc de denaturare semnificativă, debitorii se pot afla în incapacitatea de a mai face plăți la timp în contextul actual. În consecință, poate fi necesar ca auditorii să reevalueze estimările anterioare ale riscurilor aferente de denaturare semnificativă.
- Dacă, în baza analizei revizuite a riscurilor evaluate poate fi necesară modificarea strategiei de audit generale și a planului de audit, și, în consecință, a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente planificate. Auditorul poate de asemenea comunica cu privire la astfel de aspecte cu persoanele responsabile cu guvernarea.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> A se vedea ISA 260 (revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, punctul A26

## Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă



ISA 540 (revizuit), punctele 18–30 tratează răspunsurile la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ale estimărilor contabile. Aceste puncte fac referire la ISA 330<sup>13</sup> și detaliază modul în care se va aplica în raport cu estimările contabile. ISA 540 (revizuit) identifică următoarele strategii de testare:

- Obținerea probelor de audit rezultate din evenimente care au avut loc până la data raportului auditorului;
- Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă; sau
- Elaborarea unei estimări sau a unui interval de estimare a(l) auditorului.

Din cauza efectelor pandemiei de COVID-19 pot exista mai multe situații în care activitatea de audit să fie întârziată (ex: din cauza prelungirii termenelor-limită de raportare sau în legătură cu accesul la informația folosită drept probă de audit;), și în consecință probele de audit de la evenimentele care au avut loc până la data raportului auditorului pot fi disponibile mai rapid. Mai mult decât atât, pandemia poate avea un impact îndeosebi asupra ultimelor două strategii de testare menționate, deoarece aceste abordări impun auditorului să efectueze proceduri asupra metodelor, ipotezelor și datelor utilizate în realizarea estimării contabile. Tabelul de mai jos subliniază aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare având în vedere contextul actual:

Aspect relevant	Aspect de analizat
<b>Metode</b> (ISA 540 (revizuit), punctul 23)	<ul style="list-style-type: none"><li>• Măsura în care metoda este adecvată în circumstanțele date, având în vedere natura estimării contabile, cadrul de raportare financiară aplicabil, alte concepte sau tehnici de evaluare disponibile, dispozițiile de reglementare și sectorul de activitate, industria și mediul în care operează entitatea. Este posibil ca metodele utilizate în anii trecuți să nu mai fie adecvate, având în vedere circumstanțele modificate.</li><li>• Atunci când conducerea a stabilit că metode diferite au ca rezultat un interval de estimări diferite semnificativ, modalitatea prin care conducerea a investigat motivele care stau la baza acestor diferențe.</li><li>• Atunci când este cazul, măsura în care ajustările produsului modelului sunt consecvente cu obiectivul de evaluare al cadrului de raportare financiară aplicabil și sunt adecvate în circumstanțele date. Având în vedere circumstanțele actuale, conducerea poate fi nevoită să facă ajustări diferite sau mai multe ajustări față de anii anteriori. Atunci când ajustările nu sunt adecvate, astfel de ajustări pot fi indicatori ai unui posibil subiectivism al conducerii (a se vedea secțiunea de mai jos "Subiectivismul conducerii și fraudă").</li></ul>
<b>Ipoteze</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Măsura în care ipotezele sunt adecvate în circumstanțele date, având în vedere natura estimării contabile, cadrul de raportare financiară aplicabil și sectorul de</li></ul>

<sup>13</sup> ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*

Aspect relevant	Aspect de analizat
<p><b>semnificative</b> (ISA 540 (revizuit), punctul 24)</p>	<p>activitate, industria și contextul în care operează entitatea. Aspecte specifice de luat în considerare pot include:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Tratarea măsurii în care ipoteze semnificative sunt adecvate. Acest lucru poate fi destul de dificil în contextul actual, de exemplu, veniturile prognozate și fluxurile de trezorerie pot fi foarte incerte și drumul către recuperare este neclar (în special în anumite domenii). Aceste ipoteze pot fi extinse asupra mai multor solduri ale conturilor (de exemplu: veniturile preconizate pot fi relevante pentru testele de depreciere și recunoașterea creanțelor privind impozitul amânat).</li> <li>○ Obținerea unei analize a sensibilității din partea conducerii, care poate oferi auditorului o înțelegere asupra unei game de posibile rezultate pentru ipoteze alternative și măsura în care conducerea a selectat un scenariu „optimist” sau „pesimist”. Având în vedere incertitudinea cauzată de pandemia de COVID-19, o analiză a sensibilității poate fi importantă pentru a stabili efectul pe care schimbările ipotezelor semnificative îl are asupra estimării contabile și impactul pe care îl poate avea asupra poziției financiare a entității.</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dacă ipotezele semnificative sunt consecvente între ele și cu cele utilizate în alte estimări contabile.</li> <li>• Acolo unde este cazul, măsura în care conducerea are intenția de a întreprinde anumite acțiuni și are capacitatea de a face acest lucru. Acest lucru poate fi important îndeosebi în circumstanțele actuale, deoarece unele acțiuni pot fi restricționate de către guvern și este posibil ca entitatea să nu aibă lichiditatea necesară, sau acces la lichidități pentru a putea avea lua în considerare sau a lua anumite măsuri.</li> </ul>
<p><b>Date</b> (ISA 540 (revizuit), punctul 25)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Măsura în care ipoteza este adecvată în circumstanțele date, având în vedere natura estimării contabile, cadrul de raportare financiară aplicabil și sectorul de activitate, domeniul și contextul în care operează entitatea. De exemplu: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Contractele sunt considerate date conform ISA 540 (revizuit). În contextul actual, entitățile pot renegocia termenele contractelor și angajamentelor existente. Exemplele includ contracte cu clienții, angajamente de compensare cu angajații, contracte de leasing și termenele multor active și datorii financiare.</li> <li>○ Din cauza contextului este posibil ca cei din conducere să folosească surse diferite de date. În circumstanțe ca acestea, auditorul poate lua în considerare relevanța și fiabilitatea unor astfel de surse de date.</li> <li>○ Estimarea contabilă poate depinde de datele care nu sunt observabile cu ușurință sau indisponibile din cauza efectelor pandemiei.</li> </ul> </li> <li>• Măsura în care datele au fost înțelese sau interpretate în mod adecvat de către</li> </ul>



Aspect relevant	Aspect de analizat
	conducere. Auditorul poate decide, luând în calcul termenele complexe legale sau contractuale, dacă sunt necesare abilități sau cunoștințe specializate pentru a înțelege și interpreta contractul. De asemenea, auditorul poate inspecta contractele de bază pentru a analiza măsura în care termenele contractelor sunt consecvente cu explicațiile conducerii.

Ca rezultat al pandemiei de COVID-19:

- Poate fi mai dificil pentru conducere să înțeleagă și să trateze incertitudinile estimării prin selectarea unei estimări punctuale, și prin elaborarea prezentărilor de informații aferente. Aceasta poate avea drept rezultat provocări pentru auditori, deoarece ISA 540 (revizuit) impune ca viitoarele proceduri de audit ale auditorului să trateze în ce măsură, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, conducerea a luat măsurile adecvate pentru a înțelege și trata incertitudinea estimării.<sup>14</sup> Dacă, potrivit raționamentului auditorului, conducerea nu a luat măsurile adecvate pentru a trata incertitudinea estimării, ISA 540 (revizuit) descrie responsabilitățile auditorului.<sup>15</sup>
- Pot exista mai multe situații în care dimensiunea intervalului de estimare al auditorului presupune multipli ai pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, având în vedere că incertitudinea estimării este mai mare. Deși un interval extins poate fi adecvat în circumstanțele date, acesta poate indica faptul că este important pentru auditor să reconsidere măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate cu privire la caracterul rezonabil al valorilor din cadrul intervalului. În astfel de circumstanțe, prezentarea informațiilor aferente incertitudinii estimării devine, de asemenea, mai importantă( a se vedea secțiunea de mai jos despre constatările auditorului cu privire la prezentarea de informații).<sup>16</sup>

Conducerea ar trebui să evalueze(și auditorii să stabilească) ce informație era cunoscută la data situației financiare pentru a determina dacă sunt necesare ajustări ale estimărilor contabile sau prezentări de informații. Pentru mai multe detalii despre evenimente ulterioare, a se consulta [Publicația pentru angajații din cabinetele de audit a IAASB” Evenimente ulterioare în contextul actual al evoluției mediului - considerente de audit privind impactul COVID 19”](#)

<sup>14</sup> ISA 540 (revizuit), punctele 26, A109–A114

<sup>15</sup> ISA 540 (revizuit), punctul 27

<sup>16</sup> ISA 540 (revizuit), punctul A125

## Prezentări de informații



ISA 540 (revizuit) include dispoziții cu privire la prezentările de informații. În trei locuri Punctul 31 tratează toate prezentările de informații legate de estimările contabile, altele decât cele legate de incertitudinea estimării. Punctele 26 litera (b) și 29 litera (b) tratează prezentările de informații legate de incertitudinea estimării.

Nu se poate sublinia îndeajuns importanța unor prezentări de informații robuste cu privire la estimările contabile în contextul actual. Prezentările de informații vor ajuta utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă natura și gradul de volatilitate și incertitudinea estimării sumelor relevante pentru care variabilele sunt dificil de preconizat.

Când dimensiunea intervalului de estimare al auditorului presupune multipli ai pragului de semnificație, evaluarea auditorului cu privire la caracterul rezonabil al prezentărilor privind incertitudinea estimării devine din ce în ce mai importantă, îndeosebi când astfel de prezentări reflectă în mod adecvat gradul ridicat de incertitudine a estimării și intervalul de rezultate posibile.<sup>17</sup>

IFRS 7<sup>18</sup> prevede, de asemenea, prezentări de informații cantitative și calitative cu privire la riscul de credit, riscul de lichiditate și riscul de piață. Deoarece fac parte din considerentele auditorului când acesta obține probe de audit despre prezentările de informații, aceste prezentări sunt în mare parte legate de activitatea estimărilor contabile și poate, de asemenea, fi nevoie să fie luate în considerare, în baza dispozițiilor îmbunătățite din ISA 540 (revizuit). De exemplu, riscul de credit al unei entități poate să se fi schimbat semnificativ deoarece partenerii nu au reușit să își îndeplinească obligațiile din cauză că, de exemplu, au fost afectați de restricțiile impuse de guvern sau alte condiții de tranzacționare nefavorabile. Riscul de lichiditate se poate schimba, deoarece băncile sunt mai prudente când împrumută bani, iar riscul de piață poate să se fi schimbat din cauza fluctuațiilor dobânzilor.

ISA 540 (revizuit)<sup>19</sup> evidențiază, de asemenea, că în anumite circumstanțe, pot fi necesare prezentări suplimentare de informații dincolo de cele prevăzute în mod explicit de cadrul de raportare financiară, pentru a obține o prezentare fidelă. În contextul actual, pot exista anumite prezentări suplimentare de informații de care nu a fost nevoie înainte de pandemie.

## Implicații pentru raportul auditorului



[Publicația pentru angajații din cabinetele de audit "Raportarea auditorului în contextul actual al evoluției mediului cauzate de COVID-19"](#) include îndrumări pentru auditori atunci când iau în considerare implicațiile pe care COVID-19 le asupra raportului auditorului. Printre alte aspecte, Publicația pentru angajații din cabinetele de audit evidențiază situația în care analiza auditorului cu privire la incertitudinea estimării asociată cu o estimare contabilă, și prezentările de informații aferente, reprezintă un aspect care a necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului,

atunci acesta poate constitui un aspect-cheie de audit, conform ISA 701<sup>20</sup>. Având în vedere nivelul ridicat de incertitudine a estimării, gradul de complexitate și subiectivitate poate fi mai ridicat din cauza

<sup>17</sup> ISA 540 (revizuit), punctul A125

<sup>18</sup> Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS), 7 *Instrumente financiare: Prezentări de informații*

<sup>19</sup> ISA 540 (revizuit), punctul A112

<sup>20</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

pandemiei de COVID-19, și este posibil ca numărul de aspecte ale situațiilor financiare care implicau raționamentele semnificative ale auditorului să fi crescut.

Publicația IAASB pentru angajații din cabinetele de audit, subliniază, de asemenea, că, în conformitate cu ISA 706 (revizuit)<sup>21</sup>, auditorul poate considera necesar includerea unui paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului pentru a atrage atenția utilizatorilor asupra unui aspect, care, potrivit raționamentului auditorului, este de o importanță atât de mare încât este fundamental în înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. De exemplu, atunci când ISA 701 nu se aplică, auditorul poate include un paragraf de evidențiere a unor aspecte pentru a atrage atenția asupra unor chestiuni relevante pentru estimarea contabilă( sau prezentarea informațiilor aferente) care este fundamental în înțelegerea de către utilizatori a volatilității și incertitudinii legate de estimarea contabilă.

Pandemia de COVID-19 a pus la încercare modul în care auditorii obțin probe de audit. În privința estimărilor contabile, poate fi mai dificil de obținut suficiente probe de audit adecvate aferente datelor, ipotezelor și metodelor utilizate pentru a realiza estimarea contabilă. Dacă auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate, de exemplu, din cauză că cei din conducere au folosit date care nu sunt fiabile și nu există o altă metodă adecvată pentru a obține probele de audit necesare, auditorul trebuie să evalueze implicațiile pentru audit sau pentru opinia auditorului asupra situațiilor financiare , în conformitate cu ISA 705 (revizuit)<sup>22</sup>.

## Subiectivismul conducerii și fraudă



Toate estimările contabile au un anumit nivel de incertitudine a estimării, care generează subiectivism. Prezența subiectivismului duce la necesitatea de raționament din partea conducerii, și de aceea conducerea este susceptibilă de subiectivism intenționat sau nu<sup>23</sup>. În cazul în care există intenția de a induce în eroare, subiectivismul conducerii este de natură frauduloasă.

### *Indicatori ai subiectivismului conducerii*

Din cauza pandemiei de COVID-19, gradul în care estimările contabile sunt afectate de subiectivism poate fi mai ridicat, deoarece, de exemplu, există incertitudini cu privire la perioada pandemiei, cât și la natura și amploarea pe care îl are impactul acesteia. În consecință, evaluarea de către auditor a potențialilor indicatori de subiectivism din partea conducerii poate fi mai necesară decât înainte de pandemie. Când evaluează indicatorii potențiali ai subiectivismului conducerii,<sup>24</sup> auditorul poate considera că subiectivismul conducerii poate fi diferit decât înainte de pandemie. De exemplu, înainte de pandemie, conducerea poate să fi fost în mod neintenționat subiectivă pentru a atinge o țintă de profit dorită. Este posibil ca acest lucru să se fi schimbat în contextul actual deoarece, de exemplu, conducerea poate fi subiectivă (intenționat sau neintenționat) din cauza nevoii de a se califica pentru pachetele de sprijin guvernamental.

<sup>21</sup> ISA 706 (revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

<sup>22</sup> ISA 705 (revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*

<sup>23</sup> Subiectivismul conducerii este definit în ISA, după cum urmează: "O lipsă de neutralitate din partea conducerii la întocmirea informațiilor."

<sup>24</sup> ISA 540 (revizuit), punctul A134, include mai multe exemple de indici ai unui posibil subiectivism al conducerii.

Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii care poate reprezenta de asemenea un factor de risc (de exemplu, în cazul subiectivismului neintenționat), și care poate determina auditorul să efectueze proceduri de audit mai robuste.

### *Fraudă*

Raportarea financiară frauduloasă este deseori realizată prin denaturarea intenționată a estimărilor contabile, care poate include subestimarea sau supraestimarea intenționată a estimărilor contabile; sau a ipotezelor aferente. De exemplu, conducerea poate supraestima fluxurile de trezorerie viitoare pentru a evita deprecierea activelor entității. În contextul actual, este posibil ca auditorii să fie nevoiți să se concentreze asupra calculelor de depreciere ale entității, îndeosebi asupra intrărilor în acele calcule, din cauza subiectivismului crescut asociat cu acele intrări.

Conducerea poate fi, de asemenea, stimulată să atingă anumite obiective financiare sau operaționale. În contextul actual, există o posibilitate mare ca unele entități să încalce contracte de împrumuturi din cauza obiectivelor sau ratelor modificate, de exemplu, din cauză că valoarea activelor existente aferente datoriilor curente s-a modificat. Conducerea poate, în mod intenționat, să interpreteze eronat poziția financiară, pentru a nu încălca contractele, având în vedere impactul pe care îl poate avea asupra entității.

Riscul unei denaturări semnificative cauzate de fraudă poate fi, de asemenea, crescut din cauză că, controalele entității nu operează eficient, de exemplu, deoarece este posibil ca angajații să lucreze de acasă și sistemul intern de control nu a fost ajustat corespunzător cu schimbările mediului de lucru. Dacă există un risc crescut de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, auditorul va trebui să analizeze dacă sunt necesare schimbări și poate fi nevoit să efectueze proceduri de audit diferite și mai robuste.

## Alte resurse

Pentru mai multe resurse puse la dispoziție de personalul IAASB, inclusiv alte Publicații pentru angajații din cabinetele de audit legate de COVID-19, a se consulta [website-ul IAASB](#).



## Drepturi de autor:

Documentul „*Auditarea estimărilor contabile în contextul evoluției actuale a mediului cauzate de COVID-19*” realizat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în aprilie 2020 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în august 2020 și este utilizat cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al tuturor documentelor IFAC este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului „*Auditarea estimărilor contabile în contextul evoluției actuale a mediului cauzate de COVID-19*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului „*Auditarea estimărilor contabile în contextul evoluției actuale a mediului cauzate de COVID-19*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19

Contactați [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) pentru permisiunea de a reproduce, a stoca, a transmite sau a utiliza acest document în alte scopuri similare.

Structurile și procesele care sprijină operațiunile IAASB sunt facilitate de către International Federation of Accountants® sau IFAC®.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru nicio pierdere cauzată oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în conformitate cu materialul din această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

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, Proiectele de expunere, Documentele consultative și alte publicații IAASB sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale acestuia.

Drepturi de autor © aprilie 2020 ale IFAC. Toate drepturile rezervate. Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal și necomercial (ca material de referință sau cercetare) de pe [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Este necesară permisiunea pentru traducerea, reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea acestui document în scopuri similare.

„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”, „International Federation of Accountants”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN”, „IFAC” și sigla IAASB sunt mărci înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și în alte țări.

Pentru informații privind dreptul de autor, mărcile comerciale sau permisiuni accesați [permisiuni](mailto:permissions@ifac.org) sau contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).