

Raportarea auditorului în contextul actual al evoluției mediului cauzate de COVID-19

Această publicație a fost întocmită cu scopul de a evidenția principalele domenii de interes relevante în contextul actual pentru raportarea auditorului conform Standards on Auditing™ (ISA™) și International Standards on Review Engagements™ (ISRE™). Această publicație nu modifică sau înlocuiește ISA-urile și ISRE-urile, al căror text este singurul care prezintă autoritate. Citirea acestei publicații nu substituie citirea ISA-urilor și a ISRE-urilor.

Scopul acestei publicații pentru angajații din cabinetele de audit este doar de a aborda raportarea auditorului în raport cu auditarea situațiilor financiare ale unei entități conform ISA-urilor, sau în raport cu acceptarea de către un auditor a unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare ale aceleiași entități conform ISRE 2410¹.

Această publicație poate ajuta persoanele care întocmesc situațiile financiare, persoanele responsabile cu guvernanta și utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă impacturile potențiale asupra rapoartelor de audit și a rapoartelor de revizuire interimare, generat de aspectele care au devenit mai relevante în circumstanțele actuale.

Efectele pandemiei de COVID-19 au consecințe globale majore pentru economii, piețe și companii, care includ volatilitatea și posibile incertitudini semnificative. În astfel de circumstanțe impredictibile, auditorii entităților afectate de aceste condiții trebuie să se axeze pe impacturile potențiale asupra rapoartelor de audit și a rapoartelor de revizuire interimare, care sunt utilizate pentru a comunica opiniile de audit, respectiv concluziile revizuirii utilizatorilor vizați. Măsurile adecvate depind de circumstanțele specifice ale unei misiuni.

Această publicație evidențiază potențialele implicații ale contextului actual asupra rapoartelor de audit și a rapoartelor de revizuire interimare, incluzând:

- Modificări ale opiniei auditorului ca urmare a unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare sau a insuficiente probe de audit adecvate;
- Incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității;
- Includerea unor aspecte-cheie de audit și/sau a unor paragrafe de evidențiere a unor aspecte; și
- Implicații asupra raportării pentru misiunile de revizuire interimare, atunci când auditorul situațiilor financiare efectuează și revizuirea interimară.



Întocmirea situațiilor financiare și a raportului auditorului în baza acestora

Responsabilitățile conducerii privind întocmirea situațiilor financiare

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil. Conducerea trebuie să realizeze

¹ ISRE 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*

raționamente și să elaboreze estimări cu privire la valorile și prezentările de informații incluse în situațiile financiare. Acest lucru implică determinarea măsurii în care utilizarea principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare este adecvată.

În circumstanțele actuale, prezentările de informații dobândesc din ce în ce mai multă importanță. Utilizatorii se așteaptă la un grad de transparență mai mare ca urmare a prezentărilor de informații legate de efectele semnificative ale pandemiei de COVID-19. Aceste prezentări de informații pot trata impactul volatilității pieței financiare, al problemelor legate de deteriorarea creditelor sau a lichidității, al măsurilor guvernamentale (precum subvențiile guvernamentale) și schimbările provocate de reducerea producției și de restructurări, printre alte aspecte.

Obținerea de suficiente probe de audit adecvate pentru a susține opinia auditorului

Pandemia de COVID-19 a pus la încercare modul în care auditorii obțin probe de audit suficiente și adecvate. Problemele legate de acces (de exemplu, problemele cauzate de restricțiile de călătorie și aranjamentele de lucru la distanță) și disponibilitatea personalului clienților sunt obstacole des întâlnite. De exemplu, auditorii ar putea să nu mai aibă posibilitatea de a lua parte fizic la inventarierea stocurilor; auditorii grupului s-ar putea confrunța cu provocări legate de obținerea accesului la documentele de lucru ale auditorului componente; sau auditorii ar putea să nu aibă posibilitatea de a înțelege și de a testa controalele interne ca urmare a schimbărilor din modul de operare al entităților. În unele cazuri, auditorii ar putea avea posibilitatea de a efectua proceduri alternative pentru a putea obține suficiente probe de audit adecvate, dar în alte cazuri poate fi imposibil.

Atunci când auditorul nu are posibilitatea de a obține suficiente probe de audit adecvate necesare pentru a-și forma o opinie cu privire la situațiile financiare, acesta trebuie să analizeze impactul acestui fapt asupra raportului auditorului, inclusiv măsura în care este necesară modificarea opiniei.

Conform ISA-urilor, obținerea de suficiente probe de audit adecvate se aplică în mod egal și prezentărilor de informații. Mai mult decât atât, pentru situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, auditorii trebuie să analizeze prezentarea generală a situațiilor financiare și măsura în care acestea, inclusiv prezentările de informații, oferă o prezentare fidelă a tranzacțiilor și evenimentelor de bază. Dacă prezentările de informații nu descriu în mod adecvat efectele semnificative ale pandemiei de COVID-19 (de exemplu, cele legate de ipotezele semnificative privind estimările contabile, gestionarea riscurilor financiare, sau raționamentele importante cu privire la continuitatea activității), este necesară analizarea posibilelor efecte asupra raportului auditorului. Acest lucru poate include măsura în care este necesară modificarea opiniei.

Raportul auditorului

Auditorul planifică și efectuează un audit pentru a obține o asigurare rezonabilă privind faptul că situațiile financiare ca întreg, inclusiv prezentările de informații, sunt lipsite de denaturări semnificative. Auditorul exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare în raportul auditorului pe baza probelor de audit obținute.

Următoarele ISA-uri sunt relevante pentru raportarea auditorului:

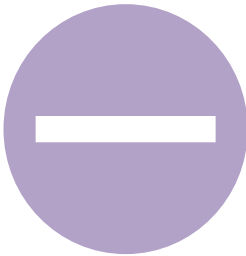
- [ISA 700 \(revizuit\), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare](#), stabilește dispozițiile privind formarea opiniei de către un auditor și conținutul raportului auditorului. ISA 700 (revizuit) oferă, de asemenea, exemple ilustrative de rapoarte pentru situațiile în care nu este necesară modificarea opiniei de audit sau a raportului auditorului.
- [ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent](#), tratează responsabilitatea auditorului de a comunica acele aspecte care, conform raționamentului

profesional al auditorului, au avut o importanță majoră în cadrul auditului situațiilor financiare ale entităților listate sau ale altor entități pentru care este necesară comunicarea aspectelor-cheie conform legilor și reglementărilor. În alte circumstanțe, auditorii pot decide și să comunice aspectele-cheie de audit.

- [ISA 705 \(revizuit\), Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent](#), stabilește dispozițiile privind modificarea opiniei auditorului atunci când situațiile financiare nu sunt lipsite de denaturări semnificative sau când auditorul nu are posibilitatea de a obține suficiente probe de audit adecvate. ISA 705 (revizuit) oferă, de asemenea, exemple ilustrative de rapoarte cu modificări ale opiniei de audit
- [ISA 706 \(revizuit\), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent](#), explică circumstanțele în care astfel de paragrafe pot fi necesare și oferă exemple ilustrative de astfel de paragrafe.

Restul acestei publicații explică diverse moduri posibile prin care raportul auditorului poate fi modificat atunci când problemele legate de efectele pandemiei de COVID-19 sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității.

Modificări la opinia auditorului



Efectele pandemiei de COVID-19 pot amplifica condițiile care generează modificări cauzate de circumstanțe în care auditorul:

- A constatat, conform ISA 450, existența unor denaturări necorectate semnificative, individual sau cumulativ, pentru situațiile financiare ca întreg²; sau
- A concluzionat, conform ISA 330, că nu are posibilitatea de a obține suficiente probe de audit adecvate³.

În circumstanțele actuale, exemple de situații în care poate fi necesară modificarea opiniei auditorului, care pot apărea ca urmare a *denaturării semnificative a situațiilor financiare*, includ:

- **Gradul de adecvare sau de corectitudine al prezentărilor de informații** din situațiile financiare. De exemplu, atunci când situațiile financiare nu includ toate prezentările de informații necesare pentru a descrie în mod adecvat efectele circumstanțelor actuale asupra entității cauzate de pandemia de COVID-19, inclusiv o descriere suficientă a riscurilor, estimărilor și raționamentelor relevante aplicate pentru entitatea respectivă.
- **Aplicarea corespunzătoare a politicilor contabile ale entității.** De exemplu, recunoașterea și evaluarea inadecvată a activelor și datoriilor conform politicilor contabile ale unei entități.

Modificările la opinia auditorului pot fi rezultatul faptului că *auditorul nu a putut obține suficiente probe de audit adecvate*, inclusiv a unor circumstanțe aflate în afara controlului entității sau a unor circumstanțe legate de natura sau plasarea în timp a activității auditorului. De exemplu, accesul la registrele contabile ale entității sau capacitatea de a obține probe de audit pot fi restricționate ca urmare a măsurilor de

² ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 11 și ISA 705 (revizuit), punctul 6 litera (a)

³ ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, punctele 26-27 și ISA 705 (revizuit), punctul 6 litera (b)

izolare impuse de guvern (de exemplu accesul la informații sau persoane, care pot avea legătură cu entitatea sau cu componentele acesteia, inclusiv cu asociați și asocieri în participație etc.).

Tipurile de modificări la opinia auditorului sunt stabilite în ISA 705 (revizuit)⁴, în care sunt explicate circumstanțele fiecăreia (opinia cu rezerve, opinia contrară și imposibilitatea exprimării unei opinii) pe baza raționamentului auditorului în situația dată.

Tabelul de mai jos ilustrează modul în care raționamentul auditorului cu privire la natura aspectului care generează modificarea și la caracterul generalizat al efectelor acestuia sau al posibilelor sale efecte asupra situațiilor financiare afectează tipul de opinie ce urmează a fi exprimată.

Natura aspectului care determină modificarea	Raționamentul auditorului cu privire la caracterul generalizat al efectelor sau al efectelor posibile ale aspectului respectiv asupra situațiilor financiare	
	Semnificativ dar nu generalizat	Semnificativ și generalizat
Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ	Opinie cu rezerve	Opinie contrară
Nu au putut fi obținute suficiente probe de audit adecvate	Opinie cu rezerve	Imposibilitatea exprimării unei opinii

ISA 705 (revizuit)⁵ stabilește elementele specifice care trebuie să fie incluse în raportul auditorului atunci când auditorul își modifică opinia cu privire la situațiile financiare.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

În general vorbind, atunci când auditorul preconizează că va modifica opinia din raportul auditorului, circumstanțele care au dus la modificarea preconizată și formularea modificării trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernarea⁶. Comunicări suplimentare cu persoanele responsabile cu guvernarea pot fi, de asemenea, necesare în anumite circumstanțe în care opinia auditorului a fost modificată (de exemplu, dacă există o denaturare semnificativă ca urmare a neprezentării informațiilor)⁷.



Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității

Este probabil ca incertitudinea condițiilor financiare, operaționale și de altă natură, cauzate de pandemia de COVID-19, să genereze riscuri sporite. Drept consecință, probe de audit mai convingătoare legate de evaluarea de către conducere a capacității unei entități de a-și continua activitatea și, după caz, prezentări de informații aferente ar putea fi necesare în situațiile financiare. Concluziile auditorului cu privire la continuitatea activității, în baza faptelor și a circumstanțelor entității, determină posibilul efect (dacă există)

⁴ ISA 705 (revizuit), punctele 7-10

⁵ ISA 705 (revizuit), punctele 20-29

⁶ ISA 705 (revizuit), punctul 30

⁷ ISA 705 (revizuit), punctul 23 litera (a)

asupra raportului auditorului.

[ISA 570 \(revizuit\), *Continuitatea activității*](#) stabilește responsabilitățile auditorului în ceea ce privește continuitatea activității și implicațiile asupra raportului auditorului. Anexa la ISA 570 (revizuit) oferă exemple ilustrative de rapoarte ale auditorului privind continuitatea activității.

ISA 570 (revizuit) impune auditorului să evalueze dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate cu privire la gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare⁸. Efortul necesar pentru a obține suficiente probe de audit adecvate pentru a susține concluzia auditorului și formularea unei concluzii cu privire la gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității în conformitatea cu ISA 570 (revizuit) sunt explicate în detaliu în [Publicația pentru angajații din cabinetele de audit a IAASB, *Continuitatea activității în contextul actual al evoluției mediului - considerente de audit privind impactul COVID 19*](#). Cu toate că publicația menționată anterior include și o secțiune care tratează potențialele implicații asupra raportului auditorului, prezenta publicație oferă detalii suplimentare și prezintă mai în detaliu situațiile în care opinia de audit este modificată (opinie cu rezerve sau opinie contrară ori imposibilitatea exprimării unei opinii).

Atunci când sunt necesare modificări la raportul auditorului legate de continuitatea activității

Atunci când auditorul concluzionează că modul în care conducerea a utilizat principiul continuității activității este adecvat, însă există o incertitudine semnificativă, auditorul determină măsura în care situațiile financiare prezintă în mod adecvat principalele evenimente și condiții, modul în care conducerea intenționează să abordeze respectivele evenimente și condiții și măsura în care, în condițiile acestora, entitatea ar putea să nu fie în măsură să își realizeze activele și să își achite datoriile pe parcursul normal al activității.

Implicațiile pentru raportul auditorului sunt sintetizate în tabelul de mai jos:

Implicații pentru raportul auditorului ⁹		
Concluzia auditorului	Implicațiile asupra raportării	Circumstanțe care duc la modificarea opiniei
Utilizarea principiului continuității activității este inadecvată	Opinie contrară	Atunci când situațiile financiare au fost întocmite de conducere pe baza principiului continuității activității, dar, conform raționamentului auditorului, acesta nu mai este adecvat.
Utilizarea principiului continuității activității este adecvată, DAR există o incertitudine semnificativă	Opinie nemodificată + Paragraf separat pentru incertitudinile semnificative¹⁰	Atunci când în situațiile financiare este realizată o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative, raportul auditorului conține o secțiune separată cu titlul "Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității" pentru: <ul style="list-style-type: none"> • A evidenția prezentările de informații relevante

⁸ ISA 570 (revizuit), punctele 17-20

⁹ ISA 570 (revizuit), punctele 21-24

¹⁰ ISA 570 (revizuit), punctul 22

Implicații pentru raportul auditorului ⁹		
Concluzia auditorului	Implicațiile asupra raportării	Circumstanțe care duc la modificarea opiniei
		<p>din situațiile financiare.</p> <ul style="list-style-type: none"> A afirma că aceste evenimente sau condiții indică existența unei incertitudini semnificative, care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și că opinia auditorului nu este modificată ca urmare a acestui aspect.
	Opinie cu rezerve sau opinie contrară	<p>Atunci când în situațiile financiare nu este realizată o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative, auditorul trebuie:</p> <ul style="list-style-type: none"> Să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705 (revizuit); și Să afirme, în secțiunea „Baza opiniei cu rezerve (contrare)” din raportul auditorului, că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și că situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest aspect.
	Imposibilitatea exprimării unei opinii	<p>Se poate declara în situațiile (extrem de rare) în care există mai multe incertitudini care sunt semnificative pentru situațiile financiare ca întreg¹¹.</p>
Nu poate fi formulată o concluzie deoarece conducerea nu este dispusă să efectueze sau să își prelungească evaluarea	Opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii	<p>Atunci când conducerea nu este dispusă să efectueze sau să își prelungească evaluarea cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, la cererea auditorului, auditorul analizează implicațiile acestui fapt asupra raportului auditorului¹², având în vedere faptul că există posibilitatea să nu poată formula o concluzie cu privire la utilizarea de către conducere a principiului continuității activității. În conformitate cu ISA 705 (revizuit), dacă posibilele efecte asupra situațiilor financiare ale unei astfel de limitări a ariei de</p>

¹¹ ISA 570 (revizuit), punctul A33

¹² ISA 570 (revizuit), punctul 24

Implicații pentru raportul auditorului ⁹		
Concluzia auditorului	Implicațiile asupra raportării	Circumstanțe care duc la modificarea opiniei
		acoperire a auditului sunt semnificative, poate fi adecvată o opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii.
Principiul continuității activității nu este adecvat și situațiile financiare sunt întocmite utilizând o altă bază de contabilitate acceptabilă	Opinie nemodificată	<p>Atunci când principiului continuității activității nu este adecvat și conducerea întocmește situațiile financiare utilizând o altă bază de contabilitate (de exemplu principiul lichidării) și:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditorul stabilește că cealaltă bază de contabilitate este acceptabilă în circumstanțele date; și • Baza de contabilitate utilizată la întocmirea situațiilor financiare este prezentată în mod adecvat. <p>În aceste circumstanțe, auditorul emite o opinie nemodificată însă ar putea considera adecvat sau necesar să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului conform ISA 706 (revizuit), pentru a atrage atenția utilizatorilor asupra bazei alternative de contabilitate și a motivelor pentru care a fost utilizată.¹³</p>

¹³ ISA 570 (revizuit), punctul A27

Chiar și atunci când nu există o incertitudine semnificativă, ISA 570 (revizuit)¹⁴ impune auditorului să evalueze dacă, din perspectiva dispozițiilor cadrului de raportare financiară aplicabil, situațiile financiare furnizează o prezentare adecvată referitoare la evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. În plus, atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitatea cu un cadru de prezentare fidelă, conducerea poate prezenta informații suplimentare în plus față de cele prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil (sau auditorul poate stabili că sunt necesare prezentări suplimentare) pentru a se asigura o prezentare fidelă.

În aceste circumstanțe, și în cele în care auditorul nu comunică astfel de aspecte drept aspecte-cheie de audit în raportul auditorului în conformitate cu ISA 701, auditorul poate să includă un paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului în conformitate cu ISA 706 (revizuit) pentru a atrage atenția utilizatorilor asupra unor astfel de prezentări.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta

ISA 570 (revizuit)¹⁵, stabilește dispozițiile privind comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta atunci când sunt identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Aspecte-cheie de audit



Atunci când se aplică [ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent](#), poate fi necesară o atenție sporită la stabilirea aspectelor-cheie de audit raportate în raportul auditorului ca urmare a dificultăților cauzate de pandemia de COVID-19. De exemplu, efectul generat de impactul pandemiei de COVID-19 asupra poziției financiare a entității și asupra performanței acesteia ar putea afecta semnificativ procedurile de audit efectuate, în special atunci când conducerea a realizat raționamente semnificative.

În contextul actual, capacitatea auditorului de a stabili aspectele care necesită o atenție deosebită poate fi afectată, de exemplu, de următoarele:

- **Dificultăți în a obține suficiente probe de audit adecvate**— condițiile legate de pandemia de COVID-19 pot cauza dificultăți în ceea ce privește aplicarea procedurilor de audit, evaluarea rezultatelor respectivelor proceduri și obținerea unor probe relevante și credibile pe care auditorul să-și bazeze opinia, precum evaluarea instrumentelor financiare sau calcularea altor valori juste.
- **Evenimente sau tranzacții specifice**—care au un efect semnificativ asupra situațiilor financiare (adică, evoluții care afectează elementele situațiilor financiare într-un mod diferit sau noi elemente sau tranzacții ori tranzacții neobișnuite sau unice (de exemplu, noi deprecieri ale activelor financiare sau nefinanciare sau recuperabilitatea creanțelor privind impozitul amânat)).

Auditorul analizează astfel de aspecte conform ISA 701¹⁶ în momentul în care stabilește aspectele-cheie de audit.

¹⁴ ISA 570 (revizuit), punctul 20

¹⁵ ISA 570 (revizuit), punctul 25

¹⁶ ISA 701, punctele 9–10

Atunci când a fost stabilit un aspect-cheie de audit care trebuie comunicat în raportul auditorului, auditorul îl va comunica într-o secțiune separată din raport intitulată „aspecte cheie de audit”¹⁷. Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit:

- Include o referință la prezentarea de informații aferentă (prezentările de informații aferente), dacă există, din situațiile financiare; și
- Tratează următoarele aspecte legate de raționamentul profesional al auditorului cu privire la un aspect-cheie:
 - Motivul pentru care aspectul a fost considerat de o importanță deosebită în auditul perioadei curente și, prin urmare, a fost determinat a fi un aspect-cheie de audit; și
 - Modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului.

Referințele la orice prezentări de informații conexe permit utilizatorilor vizați să înțeleagă mai bine modul în care conducerea a tratat aspectul la întocmirea situațiilor financiare. În plus, auditorul poate evidenția aspectele-cheie ale unor astfel de prezentări de informații, fapt ce poate ajuta utilizatorii vizați să înțeleagă de ce aspectul respectiv este un aspect-cheie de audit.

Aspecte care nu sunt prezentate drept aspecte-cheie de audit

ISA 701¹⁸ stabilește că un aspect ce generează o opinie modificată în conformitate cu IS 705 (revizuit) sau o incertitudine semnificativă privind evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (revizuit) reprezintă, prin natura lor, aspecte cheie de audit. Cu toate acestea, în astfel de circumstanțe, aceste aspecte nu sunt descrise în secțiunea Aspecte-cheie din raportul auditorului, ci auditorul include o referință la secțiunea Baza opiniei cu rezerve (contrare) sau secțiunea Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității în secțiunea Aspecte-cheie de audit.

Materialele privind aplicarea din ISA 701¹⁹, prezintă un exemplu în care auditorul nu are alte aspecte-cheie de audit de comunicat în astfel de situații.

Aspecte-cheie de audit

[Cu excepția aspectului descris în secțiunea Baza opiniei cu rezerve (contrare) sau în secțiunea Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității], am stabilit că nu există [alte] aspecte-cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul nostru.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

ISA 701²⁰ impune auditorului să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea aspectele pe care auditorul le consideră a fi aspecte-cheie de audit sau, dacă este cazul, faptul că auditorul consideră că nu există aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul auditorului.

¹⁷ ISA 701, punctul 13

¹⁸ ISA 701, punctul 15

¹⁹ ISA 701, punctul A58

²⁰ ISA 701, punctul 17



Paragrafele de evidențiere a unor aspecte

Practicianul poate considera că este necesar să se atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în situațiile financiare care, în opinia practicianului, este de o asemenea importanță încât este esențial pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori. În aceste circumstanțe, ISA 706 (revizuit) impune auditorului să includă un paragraf de evidențiere a unor aspecte într-o secțiune separată din raportul auditorului intitulată adecvat.

Paragraful de evidențiere a unor aspecte trebuie să include o referință clară la aspectul evidențiat, la locul în din situațiile financiare în care se regăsesc prezentările relevante care descriu aspectul în totalitate și să indice faptul că opinia auditorului cu privire la aspectul evidențiat nu este modificată.

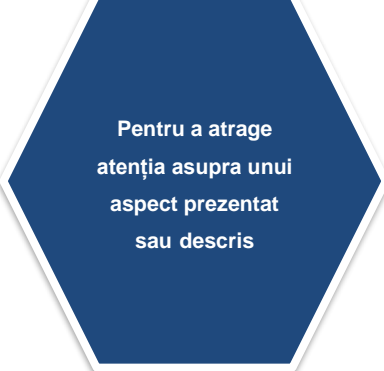
Așa cum a fost menționat anterior, prezentările de informații adecvate și robuste din cadrul situațiilor financiare dobândesc din ce în ce mai multă importanță ca urmarea a efectelor pandemiei de COVID-19. În pofida faptului că auditorii pot apela la paragrafe de evidențiere a unor aspecte pentru a atrage atenția asupra anumitor prezentări de informații, auditorii ar trebui să aibă în vedere faptul că utilizarea excesivă a acestor paragrafe ar putea diminua eficacitatea comunicării aspectelor respective de către auditor²¹.

Cazurile în care nu trebuie utilizat ISA 706 (revizuit)

Conform ISA 706 (revizuit),²² includerea unui paragraf de evidențiere a anumitor aspecte în raportul auditorului nu este adecvată atunci când:

- Se aplică ISA 701, iar aspectul este considerat a fi un aspect-cheie de audit care trebuie comunicat în raportul auditorului (adică, un astfel de aspect este inclus în secțiunea separată „Aspecte-cheie de audit” din raportul auditorului).
- Aspectul îl determină pe auditor să își modifice opinia în conformitate cu ISA 705 (revizuit) (adică, dacă auditorul stabilește că o opinie cu rezerve sau o opinie contrară ori imposibilitatea exprimării unei opinii este adecvată în circumstanțele unei misiuni specifice de audit).

Pe lângă toate acestea, un paragraf de evidențiere a unui aspect nu reprezintă un substitut pentru prezentările de informații din situațiile financiare pe care conducerea trebuie să le realizeze conform cadrului



Pentru a atrage
atenția asupra unui
aspect prezentat
sau descris



Nu este utilizat atunci
când:

- Au fost comunicate
deja drept aspecte-
cheie de audit
- Opinia a fost
modificată

²¹ ISA 706 (revizuit), punctul A6. De asemenea, punctele A1-A5 oferă materiale privind aplicarea care tratează legătura dintre paragrafele de evidențiere a unor aspecte și aspectele-cheie de audit, și descriu circumstanțele în care un paragraf de evidențiere a unor aspecte ar putea fi necesar.

²² ISA 706 (revizuit), punctul 8

de raportare financiară aplicabil sau care sunt necesare din alt motiv pentru a se obține o prezentare fidelă. Acesta nu reprezintă nici o alternativă la raportarea în conformitatea cu ISA 570 (revizuit) atunci când auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității.



Rapoarte de revizuire interimare

Efectele pandemiei de COVID-19 trebuie, de asemenea, analizate de conducere în momentul în care întocmește și emite informațiile financiare interimare. Auditorul extern al entității trebuie să analizeze și impactul unor astfel de efecte atunci când revizuește informațiile financiare interimare ale entității în conformitate cu [ISRE 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*](#).

Pentru auditor, implicațiile asupra raportării sunt diferite deoarece, în cazul misiunilor de revizuire interimare, auditorul exprimă o concluzia de revizuire în conformitate cu ISRE 2410. Spre deosebire de un audit, revizuirea nu este menită să obțină o asigurare rezonabilă cu privire la faptul că informațiile financiare interimare sunt lipsite de denaturări semnificative (adică, auditorul obține doar o asigurare limitată în urma procedurilor efectuate).

Publicația pentru angajații din cabinetele de audit a IAASB, *Misiuni de revizuire ale informațiilor financiare interimare în contextul evoluției actuale a mediului cauzată de COVID 19*,²³ tratează procedurile utilizate de auditor pentru revizuirea informațiilor financiare interimare conform ISRE 2410, inclusiv concluzionarea pe baza probelor obținute. În continuare sunt evidențiate considerentele de raportare legate de raportarea privind continuitatea activității și alte modificări la raportul de revizuire ale auditorului.

Continuitatea activității

ISRE 2410²⁴ stabilește dispozițiile și materialele explicative în cazul în care auditorul constată o incertitudine semnificativă legată de un eveniment sau o condiție care poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. În aceste condiții, ISRE 2410 îi impune auditorului:

- Să includă un paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul de revizuire atunci când sunt realizate prezentări adecvate în informațiilor financiare interimare; sau
- Să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară, după caz, atunci când incertitudinea semnificativă nu este prezentată în mod adecvat în informațiile financiare interimare, (în funcție de pragul de semnificație și de gradul de generalizare al impactului asupra informațiilor financiare interimare).

Alte modificări la raportul de revizuire

ISRE 2410 tratează, de asemenea, situațiile în care modificarea raportului de revizuire poate fi adecvată în funcție de probele obținute sau având în vedere limitarea ariei de acoperire a revizuirii - astfel de modificări sunt de obicei prezentate prin adăugarea unui paragraf explicativ în raportul de revizuire și modificând concluzia în mod adecvat:

²³ Se preconizează că această publicație pentru angajații din cabinetele de audit va fi publicată la începutul lunii iunie 2020

²⁴ ISRE 2410, punctele 56–59

- **Abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil** - Dacă auditorul a descoperit vreun aspect care îl determină să considere că informațiile financiare interimare sunt sau pot fi afectate semnificativ de o abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil (fie informații financiare interimare incorecte fie prezentări de informații inadecvate) iar conducerea nu corectează informațiile financiare interimare sau nu adaugă prezentările de informații necesare, auditorul modifică raportul de revizuire:
 - O concluzie cu rezerve este exprimată și un paragraf explicativ este adăugat în raportul de revizuire (adică, explicarea bazei pentru concluzia cu rezerve din raportul de revizuire). În Anexa 5 la ISRE 2410 sunt prezentate exemple de rapoarte de revizuire care conțin concluzii cu rezerve.
 - O concluzie contrară este exprimată atunci când efectul abaterii asupra informațiilor financiare interimare este atât de semnificativ și de generalizat încât auditorul consideră că o concluzie cu rezerve nu este adecvată pentru a prezenta faptul că informațiile financiare interimare sunt incomplete sau induc în eroare²⁵. În Anexa 7 la ISRE 2410 sunt prezentate exemple de rapoarte de revizuire care conțin concluzii cu rezerve.
- **Limitarea ariei de acoperire** - Dacă există o limitare a ariei de acoperire a revizurii (limitarea ariei de acoperire împiedică, de obicei, auditorul să finalizeze revizuirea), auditorul trebuie să comunice, în scris, nivelului de conducere adecvat și persoanelor responsabile cu guvernarea motivul pentru care revizuirea nu poate fi finalizată. Auditorul analizează, de asemenea, dacă este adecvat să emită un raport, și dacă un raport trebuie emis, care este impactul asupra concluziei auditorului. În funcție de faptele și circumstanțele fiecărei entități, o limitare a ariei de acoperire poate fi de așteptat în contextul actual generat de pandemia de COVID-19 și poate fi cauzată de:
 - Limitarea ariei de acoperire impusă de conducere.
 - Alte circumstanțe.ISRE 2410²⁶ oferă detalii suplimentare privind imposibilitatea exprimării unei opinii de către un auditor sau exprimarea unei concluzii cu rezerve ca urmare a unei limitări a ariei de acoperire.
- **Alte modificări** - auditorul trebuie să ia în considerare modificarea raportului de revizuire prin adăugarea unui paragraf care să sublinieze o incertitudine semnificativă (alta decât cea legată de continuitatea activității) descoperită de auditor, a cărei rezolvare depinde de evenimente ulterioare și care ar putea afecta informațiile financiare interimare²⁷.

²⁵ ISRE 2410, punctele 45–47

²⁶ ISRE 2410, punctele 48-54

²⁷ ISRE 2410, punctul 60



Drepturi de autor:

Documentul „*Raportarea auditorului în contextul actual al evoluției mediului cauzate de COVID-19*” realizat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în mai 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 „*Raportarea auditorului în contextul actual al evoluției mediului cauzate de COVID-19*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului „*Raportarea auditorului în contextul actual al evoluției mediului cauzate de COVID-19*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19

Contactați 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.

Standardele Internaționale de Audit, Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare, Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire, Standardele Internaționale privind serviciile conexe, Standardele Internaționale privind Controlul Calității, Notele Internaționale de Practică privind Auditul, Proiectele de expunere, Documentele consultative și alte publicații IAASB sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale acestuia.

Drepturi de autor © mai 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. 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.