

Această publicație a fost pregătită de Grupul de lucru pentru Implementarea Raportului Auditorului. Nu reprezintă reglementare cu caracter de autoritate al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare al IFAC® (IAASB) și nici nu aduce amendamente sau nu anulează Standardele Internaționale de Audit™ (ISAs™). Mai mult, prezenta publicație nu este exhaustivă, iar lecturarea sa nu ține loc de parcurgerea standardelor ISA.

Prezenta publicație a fost creată pentru a ilustra cum se poate aplica practic conceptul „aspecte cheie ale auditului/Key Audit Matters - KAM” conform standardului ISA 701, „Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent”. Aceasta are ca punct de plecare aspectele evidențiate în publicația din ianuarie 2015 „Raportarea Auditorului – Aspecte cheie ale auditului”. Exemplele de KAM din acest document sunt prezentate cu scop ilustrativ. Prin ISA 701 se cere ca descrierea KAM să fie ajustată individual faptelor și circumstanțelor misiunii de audit și entității, cu scopul de a oferi informații relevante și substanțiale investitorilor și altor utilizatori ai raportului de audit. Este de așteptat ca aspectele cheie ale auditului/KAM să varieze în funcție de numărul și selecția de teme abordate și modul în care acestea sunt descrise.

IAASB recunoaște cât de important este ca acest concept KAM să evolueze în timp, pentru a răspunde nevoilor investitorilor. Exemplele KAM incluse în prezenta publicație se bazează pe rapoarte de audit emise în Olanda, unde este în vigoare un standard național de audit care include concepte similare cu cele din ISA 701 și în Marea Britanie, unde raportarea extinsă a auditorului se efectuează deja de doi ani¹, dar și pe exemplele ilustrative din Proiectul de Expunere al IAASB din iulie 2013, *Raportarea privind situațiile financiare auditate: Propunerile pentru Standardele internaționale de audit noi și revizuite (ISA)*.

Informații de context privind KAM care trebuie incluse în Raportul auditorului

Cu excepția cazului în care legea sau regulamente prevăd altfel, la comunicarea KAM, auditorii au obligația de a include următorul paragraf introductiv sub titlul „Aspecte cheie ale auditului”, într-o secțiune separată din raportul auditorului:²

Aspecte cheie ale auditului

Aspectele cheie ale auditului reprezintă acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare însemnătate în auditarea situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditării situațiilor financiare ca întreg și a formulării unei opinii, iar noi nu oferim o opinie separată asupra acestor aspecte.

Deși standardizat în natură, acest paragraf este menit să ofere un context adecvat pentru ca utilizatorii raportului auditorului să înțeleagă noul concept KAM - mai ales faptul că prin comunicarea aspectelor cheie:

- Nu se intenționează să se sugereze că aspectul respectiv nu a fost soluționat adecvat de către auditor în timpul formulării opiniei asupra situațiilor financiare; și
- Nu se intenționează să se reprezinte sau să se sugereze opinii discrete asupra unor elemente separate ale situațiilor financiare („opinie parțială”, „pe bucățele”).

¹ În martie 2015, Consiliul pentru Raportare Financiară din Marea Britanie a publicat un sondaj „Rapoartele extinse ale auditorului: Trecere în revistă a primului an de experiență”. Sondajul explorează atât conformitatea cu noile cerințe pentru a se vedea dacă acestea au fost respectate, dar și domeniile de inovație.

² A se vedea paragraful 11 din ISA 701.

În plus, secțiunea „Responsabilitățile auditorului vizavi de auditarea situațiilor financiare” din raportul auditorului va include următoarea descriere în ceea ce privește KAM:³

Dintre aspectele comunicate celor responsabili cu governanța, stabilim acele aspecte care au avut cea mai mare importanță în auditarea situațiilor financiare din perioada curentă și, prin urmare, sunt considerate aspecte cheie ale auditului. Descriem aceste aspecte în raportul auditorului, cu excepția cazului în care legea sau regulamentele exclud prezentarea publică a respectivului aspect sau, în circumstanțe extrem de rare, stabilim că aspectul nu ar trebui menționat în raport din cauză că acest lucru ar genera consecințe negative, care ar putea fi mai importante decât beneficiile de interes public pe care le-ar aduce o asemenea comunicare.

Stabilirea KAM, inclusiv a numărului de KAM pentru o anumită misiune

KAM ar trebui să fie specifice entității și auditului efectuat cu scopul de a oferi utilizatorilor informații relevante și substanțiale? Prin urmare, ISA 701 conține și un **cadru de luare a deciziilor pe baza raționamentului**, pentru a-i ajuta pe auditori să stabilească care aspecte dintre cele comunicate celor responsabili cu governanța sunt KAM ⁴. Cadrul de luare a deciziilor a fost creat pentru a atrage atenția auditorilor asupra domeniilor de care investitorii și alți utilizatori s-au arătat interesați - în special, domeniile din situațiile financiare care implicau raționamentele cele mai semnificative și complexe din partea conducerii și domeniile de atenție sporită pentru auditor, conform abordării pe bază de risc din standardele ISA.

Numărul de KAM ce urmează a fi incluse în raportul auditorului poate varia în funcție de complexitatea entității, natura activității și a mediului entității și de faptele și circumstanțele misiunii de audit. Se estimează că va exista cel puțin un KAM pentru auditul unei entități listate.

Elemente necesare în descrierea KAM

Întotdeauna se cere ca descrierea KAM să includă o referință la prezentările aferente, dacă este cazul, în situațiile financiare și să abordeze următoarele aspecte:

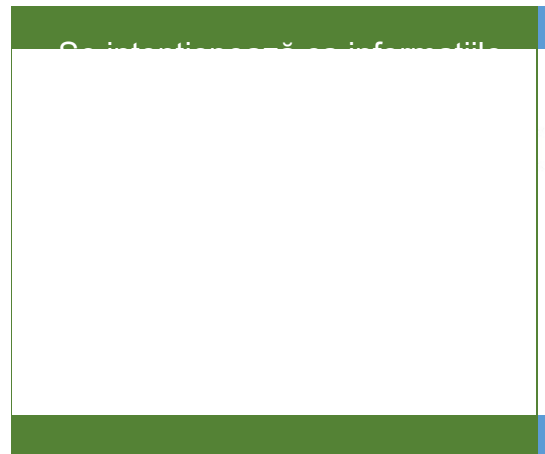
- De ce aspectul este considerat ca fiind unul dintre cele având cea mai mare importanță pentru audit și, prin urmare, este considerat KAM; și
- Cum s-a abordat aspectul respectiv pe parcursul auditului. ⁵

³ A se vedea paragrafele 40–41 din ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*. Paragraful 40 impune această declarație numai pentru auditarea situațiilor financiare ale entităților listate și ale altor entități pentru care se comunică aspecte cheie ale auditului KAM conform ISA 701. Paragraful 41 din ISA 700 (Revizuit) permite auditorului să includă acest limbaj în anexa la raportul auditorului, caz în care raportul auditorului va include o trimitere la localizarea anexei, sau o trimitere specifică în raportul auditorului către localizarea unei asemenea descrieri pe website-ul autorității corespunzătoare, în cazurile în care legea, regulamentele sau standardele naționale de audit permit în mod expres auditorului să procedeze astfel.

⁴ A se vedea paragrafele 9-10 din ISA 701. ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu cei responsabili cu governanța și alte standarde ISA* stabilesc cerințe ca auditorii să comunice cu cei responsabili cu governanța în legătură cu aspecte specifice, inclusiv constatările semnificative ale auditului.

⁵ A se vedea ISA 701, paragrafele 13 și A34–A51.

Prin cerința ISA 701 cu privire la descrierea KAM se urmărește oferirea unei explicații succinte și echilibrate pentru respectivul aspect. Cu toate acestea, nivelul detaliilor din descrierea fiecărui KAM este o chestiune care ține de raționamentul profesional și poate varia în funcție de faptele și circumstanțele specifice misiunii respective. IAASB a fost de părere că flexibilitatea este importantă pentru a le permite auditorilor să se raporteze cât mai specific posibil la entitate și la auditul respectiv când descriu KAM, în vederea diminuării îngrijorării investitorilor și a altor părți interesate cum că transmiterea KAM ar putea rapid să genereze ca rezultat comunicări mai standardizate tip „șablon”.



Ordinea prezentării

Ordinea prezentării aspectelor individuale în secțiunea KAM din raportul auditorului ține de raționamentul profesional. Spre exemplu, asemenea informații pot fi organizate în ordinea importanței lor relative, pe baza raționamentului auditorului, sau pot corespunde modului în care sunt prezentate aspectele respective în situațiile financiare. Totodată, auditorul trebuie să includă titluri secundare pentru fiecare aspect cheie al auditului pentru a evidenția și mai mult diferitele aspecte.

Exemple ilustrative de KAM

La finalizarea ISA 701, IAASB a fost de acord să creeze un număr limitat de exemple de KAM pentru a ilustra cum ar putea fi aplicate cerințele ISA 701. Exemplele următoare sunt extrase din ceea ce ar putea fi inclus ca descriere a KAM și diversitatea lor este intenționată, menită să ilustreze flexibilitatea pe care și-o permit auditorii conform ISA 701 în ceea ce privește nivelul de detaliu ce poate fi inclus în descrierea KAM în raportul de audit.

De ce s-a stabilit că respectivul aspect este KAM

Prin descrierea unui KAM în raportul de audit se urmărește să se informeze utilizatorii vizați de motivele pentru care aspectul respectiv a fost considerat KAM (de exemplu, de ce acesta a fost considerat un aspect de mare importanță din situațiile financiare pentru perioada curentă). ISA 701 mai oferă și îndrumare susținută în sprijinul cadrului de luare a deciziilor pe baza raționamentului în ceea ce privește semnificația relativă a aspectului transmis celor responsabili de guvernanta și pentru a stabili dacă respectivul aspect este KAM.⁶

⁶ A se vedea ISA 701, paragrafele A42–A45.

Iată prin ce elemente se intenționează să se illustreze modul în care auditorul ar putea descrie de ce s-a stabilit că un anumit aspect este KAM:

- *Fondul comercial*
Conform IFRS, Grupul trebuie să testeze anual fondul comercial în ceea ce privește deprecierea sa. Acest test anual de depreciere a fost semnificativ pentru auditul nostru deoarece soldul XX la data de 31 decembrie 20X1 este semnificativ pentru situațiile financiare. În plus, procesul de evaluare al conducerii este complex și foarte critic și se bazează pe premise, mai specific [*descrieți câteva dintre premise*], care sunt influențate de condițiile economice sau de piață viitoare prognozate, mai ales în [*denumirea țării sau a zonei geografice*].
- *Evaluarea instrumentelor financiare*
Investițiile companiei în instrumente financiare structurate reprezintă [*x%*] din totalul instrumentelor sale financiare. Datorită structurii și termenilor unici, evaluarea acestor instrumente se bazează pe modele interne create de entitate și nu pe prețurile cotate pe piețele active. Prin urmare, în această evaluare există o incertitudine semnificativă a măsurării. Așadar, evaluarea acestor instrumente a fost importantă pentru auditul nostru.
- *Efectele noilor standarde de contabilitate*
La 1 ianuarie 2013 au intrat în vigoare IFRS 10 (Situațiile Financiare Consolidate), IFRS 11 (Acorduri comune) și IFRS 12 (Prezentarea informațiilor privind interesele în alte entități). Prin IFRS 10 se cere Grupului să evalueze, la nivelul tuturor entităților, dacă are: influență asupra entității în care a investit; expunere sau drepturi asupra profitului variabil rezultat din relația sa cu entitatea în care s-a investit și abilitatea de a-și utiliza puterea asupra entității în care s-a investit pentru a influența rentabilitatea investiției. Structura complexă, service-ul și proprietarii fiecărui vas determină Grupul să evalueze și interpreteze fondul unui număr semnificativ de contracte.
- *Evaluarea activelor și datoriilor din planuri de pensii tip beneficii definite*. La 31 decembrie 20X1, Grupul a recunoscut un surplus pentru pensii în valoare de [*valoare monetară*]. Premisele care stau la baza evaluării activelor și datoriilor din planurile de pensii tip beneficii definite sunt raționamente importante, însă și subiective, dat fiind că surplusul/deficitul de sold este volatil și afectează rezervele distribuibile ale Grupului. Conducerea a fost consiliată de specialiști actuari cu privire la calcularea surplusului, însă apare incertitudine ca rezultat al estimărilor realizate pe baza previziunilor Grupului în ceea ce privește tendințele pe termen lung și condițiile pieței. Prin urmare, surplusul sau deficitul real al Grupului ar putea diferi semnificativ de valoarea recunoscută în bilanț, dat fiind că mici modificări ale ipotezelor utilizate la calcul afectează semnificativ evaluarea.

Recunoașterea veniturilor

Venitul și profitul recunoscute în anul respectiv, rezultate din servicii de vânzare și post-vânzare a [*denumirea produsului*] depind de evaluarea adecvată pentru a stabili dacă fiecare contract post-vânzare pe termen lung pentru servicii este legat sau separat de contractul pentru vânzarea [*denumirea produsului*]. Dat fiind că aranjamentele comerciale pot fi complexe, se aplică un raționament semnificativ la selectarea bazei contabile în fiecare caz. După părerea noastră, recunoașterea veniturilor este semnificativă pentru audit, deoarece Grupul ar putea contabiliza incorect vânzarea [*denumirea produsului*] și acordurile pe termen lung ca pe un singur aranjament în contabilitate, ceea ce de obicei ar sfârși prin recunoașterea prematură a veniturilor și profitului deoarece marja în acordul de servicii pe termen lung este în mod normal mai mare decât marja din acordul de vânzare a [*denumirea produsului*].

Evaluarea continuității activității

Așa cum s-a prezentat în Nota 2, Grupul este supus unor anumite cerințe de reglementare privind capitalul, care sunt elemente cheie pentru a stabili capacitatea grupului de a-și continua activitatea. Am identificat că cea mai importantă prezumție în evaluarea capacității Grupului și a [*componentei semnificative*] de a-și continua activitatea a fost profitabilitatea viitoare prognozată a [*componentei semnificative*], ca determinant cheie al poziției de capital prognozat. Calculele care justifică evaluarea impun conducerii să realizeze raționamente foarte subiective și să ajusteze cifrele contabile pentru a reflecta cerințele de reglementare stipulate în [*denumirea cadrului/cadrelor de reglementare aplicabil(e)*]. Calculele se bazează pe estimări ale performanței viitoare și sunt fundamentale pentru evaluarea adecvării bazei adoptate pentru pregătirea situațiilor financiare. De aceea am alocat un efort semnificativ, inclusiv timpul specialiștilor cu vechime din echipa noastră de audit, pentru evaluarea adecvării acestei prezumții.

Cum s-a abordat aspectul respectiv pe parcursul auditului

Descrierea KAM în raportul de audit este menită și să descrie cum a fost abordat aspectul respectiv pe parcursul auditului. Nivelul de detaliere a descrierii din raportul de audit ține de raționamentul profesional. ISA 701⁷ explică faptul că auditorii pot descrie cum a fost abordat KAM pe parcursul auditului prin descrierea elementelor abordării sau a reacției auditorului care au fost cele mai relevante pentru respectivul aspect sau care au fost specifice riscului evaluat de denaturare semnificativă; un sumar al procedurilor efectuate; indicii privind rezultatul obținut prin procedurile utilizate de auditor; sau observații cheie cu privire la aspectul respectiv; sau o combinație între aceste elemente. În cazul în care auditorul oferă, în descrierea unui KAM, indicații privind rezultatul obținut prin procedurile utilizate de auditor, trebuie acordată prudența necesară pentru ca auditorul să nu dea impresia că respectiva descriere transmite o opinie separată în legătură cu un KAM individual sau ca să nu se pună sub nicio formă la îndoială opinia auditorului asupra situațiilor financiare, ca întreg.

⁷ A se vedea ISA 701, paragrafele A46–A51.

Iată prin ce elemente se intenționează să se illustreze modul în care auditorul ar putea descrie cum a fost abordat pe parcursul auditului un anumit aspect KAM:

- *Fondul comercial*

Printre altele, procedurile noastre de audit au inclus utilizarea unui expert în evaluare care ne-a ajutat să evaluăm ipotezele și metodologiile utilizate de Grup, în special pe cele legate de creșterea venitului previzionat și a marjelor de profit pentru [*denumirea ramurii de activitate*]. Ne-am concentrat și pe adecvarea prezentărilor Grupului cu privire la acele ipoteze pentru care testul de depreciere prezintă cel mai ridicat grad de sensibilitate, respectiv cele care produc cel mai semnificativ efect asupra determinării valorii recuperabile de fond comercial.

- *Recunoașterea veniturilor*

Procedurile noastre de audit pentru abordarea riscului de denaturare semnificativă în legătură cu recunoașterea veniturilor, care a fost considerată risc semnificativ, a inclus:

- Testarea controalelor, cu asistența specialiștilor noștri în IT, inclusiv, printre altele, controale privind: aportul termenilor și prețurilor campaniilor publicitare individuale; compararea acestor date privind termenii și prețurile cu contractele globale încheiate cu agențiile de publicitate; conexiunea cu datele vizitatorilor; și
- Analiza în detaliu a venitului și perioada recunoașterii sale pe baza așteptărilor rezultate din cunoștințele noastre legate de ramura de activitate și datele externe privind piața, urmărind variațiile și așteptările noastre.

- *Vânzarea unei componente a Grupului*

În abordarea acestui aspect, i-am implicat pe specialiștii noștri în materie de evaluare, instrumente financiare și fiscalitate și ne-am concentrat activitatea pe:

- Evaluarea adecvării valorii juste atribuite fiecărui element din considerațiile primite prin referire la date de la o terță parte, după caz;
- Evaluarea estimărilor conducerii legate de instrumentele financiare derivate încorporate în cadrul acordului de vânzare-cumpărare; și
- Evaluarea critică a valorii juste a [*denumirea componente*] și a alocării prețului de achiziție pe activele și datoriile dobândite prin evaluarea ipotezelor cheie utilizate.

De asemenea, am mai evaluat și prezentarea și dezvăluirea tranzacțiilor din situațiile financiare consolidate.

- *Provizionul pentru restructurare și schimbări organizatorice*

În cadrul auditului, am abordat adecvarea și recunoașterea în perioada corectă a costurilor și provizioanelor conform IAS 37 - *Provizioane, datorii și active contingente*. Aceste criterii de recunoaștere sunt detaliate și depind de comunicarea la nivel local și de circumstanțele specifice țării cu privire la muncă. Criteriile de recunoaștere pot fi un acord cu sindicatele, o notificare personală sau un acord de rezoluție. Echipele de audit ale componentelor au efectuat proceduri de audit detaliate privind recunoașterea și măsurarea provizioanelor de restructurare legate de respectivele componente. Echipa de audit a Grupului a identificat exhaustivitatea și acuratețea provizioanelor de restructurare ca pe un risc semnificativ în ceea ce privește auditul, a revizuit procedurile efectuate de echipele de audit ale componentelor și a discutat cu echipele de audit ale componentelor criteriile de recunoaștere. Provizioanele de restructurare de la sediul central au fost auditate de echipa de audit a Grupului. Am constatat că premisele și criteriile utilizate de conducere pentru a stabili provizioanele de restructurare recunoscute în situațiile financiare sunt adecvate.

- *Restructurarea provizionului și închiderea unei mine*

Procesul nostru de audit a inclus, printre altele: analiza corespondenței dintre Grup și [denumirea guvernului] și discutarea stadiului negocierilor cu conducerea; analiza anunțurilor făcute de conducere pentru a evalua dacă acestea angajează în prezent Grupul în costuri redundante; analiza studiilor interne și ale terților cu privire la impactul social al închiderii și costurile aferente; recalcularea provizionului pentru costuri de închidere și reabilitare a minei în contextul unor planuri de închidere accelerată și reevaluarea contractelor de furnizare pe termen lung în legătură cu existența unor contracte cu titlu oneros în contextul cerințelor revizuite ale Grupului privind planurile de închidere accelerată. Am evaluat riscul potențial de subiectivism al conducerii și adecvarea prezentărilor Grupului.

Am constatat că ipotezele și estimările rezultate sunt echilibrate și că prezentările Grupului descriu adecvat gradul semnificativ de inexactitate inerentă a estimărilor și potențialul impact asupra viitoarelor perioade de revizuire ale acestor estimări. Nu am constatat erori de calcul.

Referirea la prezentarea/prezentările aferente din situațiile financiare

Nu se intenționează ca faptul că auditorul comunică în raport care sunt KAM să înlocuiască anexarea prezentărilor relevante ale situațiilor financiare adecvate, deoarece conducerea se face responsabilă de oferirea informațiilor privind situațiile financiare și entitatea. Descrierea KAM în raportul auditorului va face întotdeauna referire la prezentările aferente din situațiile financiare.⁸ Referirea la oricare dintre prezentările aferente le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă mai bine cum a abordat conducerea aspectul respectiv, în pregătirea situațiilor financiare. În plus față de a face referire la prezentarea/prezentările aferente, descrierea KAM de către auditor ar putea atrage atenția asupra unor elemente cheie ale unor asemenea prezentări. De aceea, amploarea prezentării conducerii privind aspecte specifice ale unui anumit aspect în situațiile financiare l-ar putea ajuta pe auditor să descrie modul în care au fost abordate acele aspecte specifice pe parcursul auditului, în așa fel încât utilizatorii vizați să poată înțelege de ce respectivul aspect este considerat KAM.

⁸ A se vedea ISA 701, paragrafele 13 și A40–A41.

Iată prin ce elemente se intenționează să se illustreze modul în care auditorul ar putea face referire la prezentările aferente în descrierea KAM:

- *Evaluarea instrumentelor financiare*
Prezentările Companiei cu privire la instrumentele sale financiare sunt incluse în Nota 5.
- *Fondul comercial*
Prezentările Companiei cu privire la fondul comercial sunt incluse în Nota 3, care explică specific faptul că micile schimbări aduse premiselor cheie utilizate ar putea genera o depreciere a soldului fondului comercial pe viitor.

Această *publicație de orientare și asistență* a International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicată de International Federation of Accountants (IFAC) în aprilie 2015 în limba engleză, a fost tradusă în română de către CAFR în iulie 2016 cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al tuturor publicațiilor IFAC este cel publicat de către IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru acuratețea și integralitatea traducerii sau a acțiunilor care pot rezulta ca urmare a acestora.

Text în limba engleză *Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters* © 2015 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Text în limba română *Raportarea Auditorului – Aspecte cheie ilustrative ale auditului* © 2016 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlu original: Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters

Pentru a accesa noile Standarde de Raportare pentru Auditor, pentru informații suplimentare privind schimbările aduse raportului auditorului și alte materiale din Trusa de Raportare a Auditorului/Auditor Reporting Toolkit www.iaasb.org/auditor-reporting