

Raportarea Auditorului – Aspecte cheie ale auditului/Key Audit Matters- KAM

30 ianuarie 2015

Această publicație a fost pregătită de Grupul de lucru pentru Implementarea Raportului Auditorului. Nu reprezintă reglementare cu caracter de autoritate a 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.

Utilizatorii situațiilor financiare au semnalat faptul că opinia auditorului asupra situațiilor financiare este apreciată însă raportul auditorului ar putea fi îmbunătățit în ceea ce privește caracterul său informativ. Aceștia au făcut apel la auditori să ofere informații mai relevante și mai specifice entității auditate, în rapoartele de audit pe care le întocmesc. Hotărârea IAASB de a crea noul ISA 701 „Comunicarea aspectelor cheie ale auditului în raportul auditorului independent” răspunde acestui apel și reprezintă nucleul în jurul căruia se poziționează îmbunătățirile aduse raportului de audit care reies din standardele noi și revizuite ale IAASB privind raportarea auditorului. Prezenta publicație a fost gândită în sprijinul investitorilor, al celor care pregătesc situațiile financiare, al celor responsabili cu guvernanta și al altor persoane interesate să înțeleagă aspectele cheie ale auditului, așa cum sunt acestea stabilite în ISA 701.

Aspectele cheie ale auditului (Key Audit Matters sau “KAM”) sunt acele aspecte selectate din cele comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta și care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare însemnătate în auditarea situațiilor financiare ale perioadei curente.

Comunicarea KAM în raportul auditorului va fi o cerință aplicabilă tuturor misiunilor de audit la entitățile listate, efectuate în conformitate cu standardele ISA.

Ce beneficii se urmăresc prin comunicarea KAM în Raportul Auditorului?

Pentru utilizatorii situațiilor financiare auditate, raportul auditorului este elementul cheie din serviciul furnizat care se referă la rezultatul procesului de audit. Utilizatorii situațiilor financiare auditate și-au exprimat nevoia de informații suplimentare privind aspectele importante ale auditului, care de cele mai multe ori au legătură cu domenii din situațiile financiare care sunt supuse unor raționamente semnificative din partea conducerii și a auditorului.

Comunicarea KAM nu modifică responsabilitățile implicite ale auditorului conform standardelor ISA, anume efectuarea unei evaluări minuțioase a riscului, proiectarea și efectuarea procedurilor corespunzătoare pentru a răspunde acelor riscuri și formularea unei opinii bazate pe probele de audit obținute. Nu modifică nici responsabilitățile conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernanta în ceea ce privește pregătirea și prezentarea situațiilor financiare, inclusiv prezentările corespunzătoare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Mai degrabă, prin includerea KAM în raportul auditorului se intenționează să se sublinieze care sunt, „prin ochii auditorului”, aspectele cu cea mai mare însemnătate ale auditului care s-a efectuat. Includerea KAM în raportul auditorului ar putea avea efecte pozitive asupra calității auditului sau asupra modului în care utilizatorii percep auditul. La rândul său, acest fapt ar putea spori încrederea utilizatorilor în audit și în situațiile financiare, ceea ce este în interesul publicului.

Pe parcursul consultării publice și al sondajului IAASB, conceptul de „aspecte cheie ale auditului - KAM” a fost susținut pe scară largă de către investitori, autorități de reglementare și de supraveghere, firme de contabilitate și organismele naționale care stabilesc standardele de audit. Includerea KAM în raportul auditorului va îmbogăți raportul auditorului pentru o entitate listată, făcându-l mai relevant și mai valoros pentru investitori (în special pentru acționarii instituționali) și pentru alți utilizatori ai situațiilor financiare.

IAASB consideră că includerea KAM în raportul auditorului:

- **Va spori transparența** în ceea ce privește auditul efectuat.
- **Va atrage atenția investitorilor și a altor utilizatori asupra domeniilor din situațiile financiare care sunt supuse unui raționament complex din partea conducerii și atenției sporite a auditorului**, ceea ce îi poate ajuta pe investitori și pe alți utilizatori să înțeleagă mai bine entitatea și situațiile financiare, precum și rezultatul auditului, așa cum se reflectă el în opinia auditorului.
- **Va oferi utilizatorilor o bază pentru a interacționa în continuare cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta** (de ex. comitetele de audit) în ceea ce privește anumite aspecte legate de entitate, de situațiile financiare auditate sau de auditul efectuat.
- **Va îmbunătăți comunicarea** între auditor și Comitetul de Audit, cu privire la aspectele cele mai semnificative ale auditului și poate că acest fapt va avea drept rezultat **sporirea atenției** conducerii și a Comitetului de Audit la **prezentarea** respectivelor aspecte din situațiile financiare.
- **Va reînnoi concentrarea auditorului** pe aspectele ce urmează a fi comunicate, ceea ce indirect ar putea avea drept rezultat sporirea scepticismului profesional, pe lângă alte contribuții la calitatea auditului.

Care dintre Rapoartele Auditorului va include aspectele cheie/KAM?

Noile standarde revizuite privind raportarea de către auditor emise de IAASB vor fi aplicabile auditurilor situațiilor financiare care acoperă perioade care se încheie la data sau după 15 decembrie 2016 - adică pentru perioadele de raportare care încep cu 31 decembrie 2016.

Rapoartele îmbunătățite ale auditorilor vor fi disponibile pentru utilizatori în prima parte a anului 2017.

Așa cum se stabilește prin ISA 700 „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, comunicarea KAM se va impune pentru auditurile *situațiilor financiare complete cu scop general* ale entităților listate („auditori ale situațiilor financiare ale entităților listate”)¹.

Este posibil ca legea sau reglementările să impună comunicarea KAM pentru auditarea altor entități în afara celor listate, de exemplu, entități caracterizate drept „entități de interes public” în lege sau regulament, sau entități din sectorul public. KAM mai pot fi comunicate în raportul auditorului pentru alte entități decât cele listate, de exemplu, la cererea conducerii Comitetului de Audit sau la discreția auditorului.

Cum vor stabili auditorii aspectele cheie ale auditului/KAM?

KAM ar trebui să fie specifice entității și auditului efectuat pentru a putea oferi utilizatorilor informații relevante. Prin urmare, ISA 701 include un **cadru de luare a deciziilor pe bază de raționament** pentru a ajuta auditorii să stabilească care aspecte sunt KAM². Acest cadru de luare a deciziilor a fost creat cu scopul ca auditorii să se poată concentra asupra domeniilor pentru care utilizatorii au exprimat cel mai mult interes. Prin urmare, aplicarea cadrului de luare a deciziilor ar trebui să îi îndrume pe auditori să comunice aspecte cheie ale auditului care sunt specifice entității, semnificative și relevante pentru nevoile utilizatorilor.

Ca prim pas în stabilirea KAM, ISA 701 îi cere auditorului să stabilească anume care sunt acele aspecte unde a fost nevoie de **atenția sporită a auditorului**, dintre **aspectele comunicate persoanelor responsabile cu guvernarea**. Auditorului i se cere întotdeauna în mod explicit să ia în calcul:

- Domeniile cu risc mai ridicat de denaturare semnificativă conform evaluării sau cu riscuri semnificative identificate conform ISA 315 (revizuit).³
- Raționamentele auditorului semnificative care au legătură cu domeniile din situațiile financiare la care a fost nevoie de un raționament semnificativ din partea conducerii, inclusiv estimări contabile care au fost identificate ca având incertitudine de estimare ridicată.
- Efectul pe care îl au asupra auditului evenimentele sau tranzacțiile semnificative care au avut loc pe parcursul anului.

¹ ISA 700, paragraf 31

² A se vedea ISA 701, paragrafele 9–10 și A9–A30. ISA 260 (Revizuit), „Comunicarea cu persoanele responsabile de guvernare” și alte standarde ISA stabilesc cerințe ca auditorii să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea aspecte specifice, inclusiv constatările semnificative din timpul auditului.

³ ISA 315 (Revizuit), „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”. Acest standard, împreună cu ISA 330 „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate” susține abordarea pe bază de risc a unui audit efectuat în conformitate cu standardele ISA.

Odată ce auditorul a stabilit care sunt aspectele care au necesitat atenție sporită, el trebuie să stabilească care dintre aceste **aspecte au avut importanță mai mare în auditul** situațiilor financiare ale perioadei curente și prin urmare sunt aspectele cheie ale auditului/KAM⁴. ISA 701 oferă îndrumare solidă pentru a sprijini cadrul general de luare a deciziilor să stabilească semnificația relativă a aspectului despre care s-a comunicat cu persoanele responsabile cu guvernanta și dacă asemenea aspecte sunt (de natură) KAM; în acest sens, următoarele considerații, printre altele, ar putea fi relevante:

- Natura și amploarea comunicării persoanelor responsabile cu guvernanta despre aspectul respectiv, dat fiind că este posibil ca auditorul să fi avut interacțiuni mai profunde, frecvente sau consistente cu persoanele responsabile de guvernanta, pe subiecte mai dificile și mai complexe.
- Importanța aspectului pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă situațiile financiare ca pe un întreg, în special pragul de semnificație al situațiilor financiare.
- Natura politicii contabile implicite în ceea ce privește aspectul sau complexitatea sau subiectivitatea conducerii legată de selectarea politicii contabile adecvate, prin comparație cu alte entități din aceeași ramură economică.
- Natura și pragul de semnificație, cantitativ sau calitativ, al denaturărilor corectate și al denaturărilor cumulate necorectate, datorate fraudei sau erorilor în legătură cu aspectul respectiv, dacă este cazul.
- Natura și amploarea efortului de audit necesar pentru a aborda aspectul respectiv, inclusiv amploarea competenței sau cunoștințelor de specialitate necesare pentru a aplica procedurile de audit în vederea abordării aspectului respectiv sau evaluării rezultatelor procedurilor respective, dacă este cazul, și evaluării naturii consultărilor din afara echipei misiunii pe subiectul aspectului respectiv.
- Natura și gravitatea dificultăților de aplicare a procedurilor de audit, de evaluare a rezultatelor respectivelor proceduri și de obținere a probelor relevante și credibile pe care este fondată opinia auditorului, în special pe măsură ce raționamentele auditorului devin mai subiective.
- Gravitatea oricăror deficiențe de control identificate, cu relevanță pentru aspectul respectiv.

Procesul de luare a deciziilor de către auditor, în ceea ce privește stabilirea KAM, are drept scop selectarea unui număr mai mic de aspecte dintre cele comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta, pentru ca acestea să fie incluse în raportul auditorului. În plus, aplicarea unei abordări bazate pe risc într-un audit conform standardelor ISA se face astfel încât, deși entitățile în sine ar putea prezenta seturi de fapte și circumstanțe similare, este posibil ca auditurile la entități similare să nu fie efectuate în același mod. De aceea, KAM pot fi diferite în funcție de abordarea auditorului, deoarece anumiți factori specifici entității sau auditului ar putea influența raționamentul auditorului în ceea ce privește aspectele care au fost mai însemnate în auditul perioadei curente.

⁴ ISA 701, paragrafele 10 și A27–A30.

IAASB este de părere că modul în care este întocmit redactat ISA 701 reprezintă un echilibru adecvat între recomandarea de a promova consecvența modului în care sunt stabilite și comunicate aspectele cheie ale auditului și nevoia de a permite raționamentului auditorului să asigure că respectivele KAM comunicate în raportul de audit sunt cât se poate de specifice entității și relevante - aspect pe care investitorii l-au subliniat continuu ca esențial pentru ca proiectul să se bucure de succes.

Numărul de KAM ce urmează a fi comunicate în raportul auditorului ar putea fi afectat de dimensiunea și complexitatea entității, de natura activității și a mediului, dar și de faptele și circumstanțele misiunii de audit. Se preconizează că, la auditarea unei entități listate, va exista cel puțin un aspect cheie al auditului.

Cât de multe detalii vor fi incluse în KAM în raportul auditorului?

Se intenționează ca, din cerința din ISA 701 cu privire la descrierea unui aspect cheie al auditului, să rezulte o descriere care să furnizeze o explicație succintă și echilibrată care să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă de ce este acesta cel mai semnificativ aspect al auditului și cum s-a abordat acest aspect în timpul auditului⁵. Descrierea KAM se va referi întotdeauna la orice prezentări adiacente din situațiile financiare. Cu toate acestea, nivelul de detaliu inclus în fiecare descriere a unui KAM ține de raționamentul profesional, și poate varia în funcție de faptele și circumstanțele specifice ale misiunii respective. IAASB a fost de părere că această flexibilitate a avut un rol important de a le permite auditorilor să se raporteze strict la entitatea și auditul respectiv cât mai mult posibil în descrierea KAM, pentru a diminua îngrijorarea investitorilor și nu numai, cum că din comunicarea KAM ar putea rezulta rapid alte comunicări mai standardizate sau „șabloane”.

ISA 701⁶ explică faptul că auditorii ar putea descrie cum s-a abordat un aspect cheie în cadrul auditului, prin prezentarea:

- Aspectelor din răspunsul sau abordarea auditorului care au fost cele mai relevante pentru aspect sau specifice riscului evaluat de denaturare semnificativă;
- Unui scurt rezumat al procedurilor efectuate;
- Unei indicații cu privire la rezultatul procedurilor; sau
- Observațiilor cheie cu privire la aspectul respectiv;

sau unei combinații între aceste elemente.

Descrierea KAM ar trebui să fie specifică entității și ar trebui evitat limbajul tehnic sau standardizat. Acest lucru ar face descrierea mai inteligibilă pentru utilizatorii vizați ai situațiilor financiare, care este posibil să înțeleagă în profunzime domeniul auditului.

Pentru ca utilizatorii să înțeleagă semnificația unui KAM în contextul unui audit al situațiilor financiare ca un întreg, dar și relația dintre aspectele cheie ale auditului și alte elemente din

⁵ ISA 701, paragrafele 13 și A34

⁶ ISA 701, paragraf A46

raportul auditorului, inclusiv opinia auditorului, va fi necesar ca auditorii să acorde atenție limbajului utilizat în descrierea KAM, să se asigure că acesta limitează utilizarea termenilor foarte tehnici și:

- Nu sugerează că aspectul nu a fost soluționat corespunzător de către auditor, în timpul formării opiniei asupra situațiilor financiare.
- Corelează direct aspectul respectiv cu circumstanțele specifice ale entității, evitând limbajul general sau standardizat.
- Ia în considerare cum este abordat aspectul respectiv în prezentările adiacente din situațiile financiare, dacă este cazul.
- Nu conține sau nu sugerează opinii discrete asupra elementelor separate ale situațiilor financiare (o „opinie pe bucățele”).⁷

Nu se dorește ca faptul că auditorul comunică aspectele cheie ale auditului KAM în raport să înlocuiască includerea prezentărilor adecvate și relevante ale situațiilor financiare ca informații legate de situațiile financiare; entitatea este în primul rând responsabilă pentru conducerea. Prin urmare, este adecvat ca auditorul să caute să evite să ofere informații originale⁸ despre entitate în descrierea KAM.

Secțiunea KAM din raportul auditorului va include un paragraf introductiv⁹ pentru a explica faptul că auditorul a abordat aspectele în contextul auditării situațiilor financiare ca întreg și al formulării unei opinii asupra acestora și nu oferă o opinie separată asupra respectivelor aspecte.

Următorii pași

Eforturile de adoptare și implementare efectivă a ISA 701 vor reprezenta o schimbare semnificativă în practică. Acum, că au fost emise Standardele de Raportare pentru Auditor, autoritățile care stabilesc standardele la nivel național vor trebui să în considerare modificările legii și regulamentului în jurisdicțiile corespunzătoare. Firmele de contabilitate vor demara activitatea importantă de creare a îndrumărilor privind implementarea, formarea profesională și comunicările necesare pentru instruirea echipelor misiunii care vor comunica aspecte cheie ale auditului/KAM în rapoartele lor de audit.

Pentru a ajuta în această privință, în prezent se lucrează la/un număr limitat de exemple KAM, pentru a ilustra cum ar putea fi aplicate cerințele ISA 701, cu toate că IAASB recunoaște că este important ca acest concept de aspecte cheie ale auditului/KAM să poată evolua în timp, pentru a răspunde nevoilor investitorilor.

IAASB va continua să monitorizeze activitățile de implementare prin păstrarea legăturii cu principalele părți interesate și intenționează să demareze o revizuire post-implementare a

⁷ ISA 701, paragraf A47

⁸ Paragraful A35 din ISA 701 descrie informațiile originale ca pe informații legate de entitate care nu au fost făcute publice de entitate prin alte mijloace (de exemplu, nu au fost incluse în situațiile financiare sau alte informații disponibile la data raportului de audit, nici nu au fost abordate de conducere sau persoanele responsabile cu guvernanta în comunicate scrise sau orale, precum anunțarea preliminară a informațiilor financiare sau informarea investitorilor).

⁹ ISA 701, paragraf 11

Standardelor de Raportare pentru Auditor noi și revizuite după doi ani de la data intrării lor în vigoare.

Printre alte obiective, revizuirea va ajuta IAASB să evalueze dacă prin comunicarea KAM conform ISA 701 s-a obținut efectul scontat și s-au satisfăcut nevoile utilizatorilor.

Această publicație de orientare și asistență a International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicată de International Federation of Accountants (IFAC) în ianuarie 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 –Key Audit Matters* © 2015 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

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

Titlu original: Auditor Reporting – 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.