

RAPORTAREA AUDITORULUI: ÎNTREBĂRI FRECVENTE

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

[Standardele noi și cele revizuite privind raportarea auditorului](#)¹ ale IAASB și standardul [ISA 720 \(revizuit\)](#)² (denumite în continuare *Standardele*) au fost emise în ianuarie 2015, respectiv în aprilie 2015, și produc efecte pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date. De la emiterea standardelor, IAASB a desfășurat acțiuni ample de informare la nivelul mai multor jurisdicții pentru a încuraja adoptarea și a sprijini punerea în aplicare a Standardelor. Recent, IAASB a aflat de la părțile interesate despre experiențele actuale legate de punerea în aplicare a noilor Standarde, inclusiv dificultățile practice sau domeniile în care există diferențe comune în interpretarea Standardelor. În consecință, ARIWG a redactat această publicație pentru a aborda câteva dintre întrebările comune referitoare la cerințele din standardele ISA. Această publicație nu abordează responsabilitățile auditorului care ar putea exista prin legislație, reglementări sau standarde naționale, care pot prevedea cerințe suplimentare față de cele stabilite de Standarde.

Standardele noi și cele revizuite privind raportarea auditorului

1. Punctul 5 din ISA 701 precizează că ISA 701 se aplică la:

- **audituri de seturi complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate.**
- **circumstanțele în care auditorului i se solicită prin lege sau reglementare să comunice aspectele cheie ale auditului (KAM) în raportul auditorului.**
- **circumstanțele în care auditorul decide altfel să comunice aspectele (KAM) în raportul auditorului.**

(a) Ce entități sunt considerate ca fiind „entități cotate” atunci când se aplică ISA 701?

ISA 220³ definește o entitate cotate după cum urmează:

O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau instrumente de datorie sunt cotate sau listate la o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzacționate potrivit reglementărilor unei burse recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.

¹ Standardele noi și cele revizuite privind raportarea auditorului cuprind ISA 700 (revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*; Noul ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie ale auditului în raportul auditorului independent*; ISA 705 (revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*; ISA 706 (revizuit), *Paragrafele de evidențiere ale unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*; ISA 570, *Principiul continuității activității*; ISA 260 (revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea și amendamentele corespunzătoare la alte standarde ISA*.

² ISA 720 (revizuit), *Responsabilitățile auditorului referitoare la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate*

³ ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*

Încadrarea entităților care intră sub incidența acestei definiții poate fi stabilită doar la nivel juridicțional. În mod normal, Organismul Național de Standardizare (ONS) sau alte organisme cu autoritate competentă în domeniu ar trebui să realizeze această încadrare.

Posibilitatea de a stabili dacă o bursă este „recunoscută” poate include examinarea unor aspecte precum:

- (i) dacă bursa este una publică;
- (ii) dacă există un cadru, criterii sau standarde general acceptate care reglementează admiterea la cota la bursă (de exemplu, „norme de cota”).
- (iii) dacă bursa la care sunt cotate acțiunile entităților stabilește reglementări legate de tranzacționare, precum cele referitoare la oferta de valori mobiliare adresată publicului, anunțuri și altele.

În anumite jurisdicții, entitățile cotate pot fi integrate într-o definiție mai complexă a sintagmei „entitate de interes public”, cu o condiție prevăzută de jurisdicție, potrivit căreia toate entitățile de interes public trebuie să respecte cerințele din standardele ISA care se aplică auditurilor situațiilor financiare ale entităților cotate.

- (b) Atunci când auditorului i se solicită să comunice aspectele KAM cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate și, de asemenea, să exprime o opinie de audit (fie în același raport al auditorului, fie într-un raport distinct) referitor la situațiile financiare individuale ale societății-mamă sau ale holdingului (denumite în continuare situații financiare individuale), i se solicită și să comunice aspectele KAM privind auditul situațiilor financiare individuale?**

Punctul 5 din ISA 701 precizează că standardul se aplică la auditurile de seturi complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate. Punctul 8 din ISA 700 (revizuit) stabilește că „cerințele cadrului general de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul situațiilor financiare, precum și ceea ce constituie un set complet de situații financiare.”

În consecință, posibilitatea de a stabili dacă este necesară comunicarea aspectelor KAM cu privire la auditul situațiilor financiare individuale depinde de măsura în care situațiile financiare individuale sunt considerate ca fiind un set complet de situații financiare cu scop general (așa cum se definește la punctul 7, litera b) din ISA 700 (revizuit)), în conformitate cu cerințele cadrului general de raportare financiară aplicabil.

În cazul în care situațiile financiare individuale nu reprezintă un set complet de situații financiare cu scop general conform cerințelor cadrului general de raportare financiară aplicabil, auditorul poate comunica voluntar aspectele KAM.

Există o multitudine de scenarii posibile privind prezentarea situațiilor financiare consolidate și individuale. De exemplu, situațiile financiare consolidate și individuale pot fi prezentate în rapoarte anuale individuale, prezentate ca situații financiare distincte într-un document unic (de exemplu, în secțiuni separate ale unui singur raport anual) sau prezentate în paralel într-un singur raport anual (cunoscut și sub denumirea de format în patru coloane). Tabelul din anexă prevede aceste cazuri și modul în care aspectele KAM pot fi prezentate.

Indiferent de modul în care sunt prezentate situațiile financiare consolidate și individuale,

precum și raportul însoțitor al (rapoartele însoțitoare ale) auditorului, auditorul va trebui să stabilească aspectele KAM în ceea ce privește auditul situațiilor financiare consolidate, precum și aspectele KAM referitoare la auditul situațiilor financiare individuale. Pentru a stabili acest lucru, auditorul poate identifica un aspect care generează KAM pentru ambele audituri. De exemplu, o unitate generatoare de numerar care se confruntă cu o deteriorare a performanței financiare poate afecta ambele audituri, dar în moduri diferite – estimarea deprecierei fondului comercial pentru auditul situațiilor financiare consolidate, precum și evaluarea investiției subiacente pentru auditul situațiilor financiare individuale. Prin urmare, atunci când se prezintă un astfel de KAM în raportul (rapoartele) auditorului, descrierea trebuie adaptată la fiecare tip de audit.

2. Poate raportul auditorului să facă trimitere la Standardele Internaționale de Audit (standardele ISA) în cazul în care jurisdicția nu a adoptat standardele noi șirevizuite de raportare a auditorului la data intrării în vigoare?

Punctul 18 din ISA 200⁴ prevede că auditorul trebuie să se conformeze tuturor standardelor ISA aplicabile auditului și că un standard ISA este aplicabil auditului atunci când acesta este în vigoare, iar situațiile la care se referă există⁵. În plus, punctul 20 din ISA 200 recomandă ca auditorul să nu invoce conformitatea cu standardele ISA în raportul auditorului, cu excepția cazului în care auditorul a respectat cerințele prevăzute în ISA 200 și în toate celelalte standarde ISA aplicabile auditului.

Punctul 4 din ISA 700 (revizuit) subliniază faptul că, în cazul în care auditul a fost efectuat în conformitate cu standardele ISA, consecvența din raportul auditorului promovează credibilitatea pe piața globală, facilitând identificarea acelor audituri care au fost efectuate în conformitate cu standarde recunoscute la nivel global. Presupunând că o jurisdicție are un program în vigoare pentru adoptarea standardelor ISA, calendarul adoptării standardelor noi și revizuite privind raportarea auditorului pentru o anumită jurisdicție ar fi stabilit de ONS sau de o altă autoritate, după caz. Este recunoscut faptul că există jurisdicții care, pe baza programului lor de adoptare a standardelor ISA, vor adopta doar standardele noi și revizuite privind raportarea auditorului după data de intrare în vigoare din 15 decembrie 2016. ONS (sau altă autoritate, după caz) din aceste jurisdicții trebuie să stabilească modalitatea cea mai bună de a indica în raportul auditorului ce standarde de audit au fost aplicate în așa fel încât să nu invoce eronat conformitatea cu setul complet de standarde ISA în vigoare pentru auditarea situațiilor financiare cu perioade care se încheie la 15 decembrie 2016 sau ulterior. De exemplu, raportul auditorului ar putea, în schimb, să facă trimitere la standardele de audit jurisdicționale (a se citi „naționale”), iar ONS ar putea oferi transparență pe site-ul său cu privire la programul său de adoptare a standardelor ISA.

Un principiu similar s-ar aplica atunci când se respectă punctul 28, litera c) din ISA 700 (revizuit). În cazul în care *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* elaborat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) nu a fost adoptat integral în jurisdicție, ONS-ul din respectiva jurisdicție ar trebuie să precizeze modul în care cerințele etice aplicabile ar trebui prezentate în raportul auditorului în jurisdicție, astfel încât să nu invoce eronat conformitatea cu Codul IESBA în vigoare la data emiterii raportului auditorului. Spre exemplu, raportul auditorului

⁴ ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

⁵ Punctul 21 din ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, face trimitere și la cazurile în care legea sau reglementările jurisdicției relevante prevăd formularea raportului auditorului într-o formă sau folosind termeni care sunt semnificativ diferiți de cerințele standardelor ISA.

ar putea, în schimb, să facă trimitere la jurisdicția de origine a cerințelor etice aplicabile, iar ONS-ul sau alt organism care stabilește cerințele etice aplicabile, cum ar fi o autoritate de reglementare sau o organizație profesională, ar putea oferi transparență pe site-ul său legat de conținutul acestor cerințe etice.

3. Poate indica raportul auditorului că auditul a fost efectuat în conformitate cu standardele ISA și standardele de audit ale unei jurisdicții specifice?

Întrebarea 2 se referă la aspectele privind posibilitatea ca raportul auditorului să facă trimitere la standardele ISA în cazul în care jurisdicția nu a adoptat noile standarde revizuite privind raportarea auditorului.

În anumite situații, auditul se efectuează în conformitate cu standardele ISA, precum și cu standardele de audit ale unei jurisdicții specifice (standardele de audit naționale). Punctul 51 din ISA 700 (revizuit) menționează că, în astfel de cazuri, raportul auditorului poate face trimitere la standardele ISA, pe lângă standardele naționale de audit, dar auditorul va acționa astfel doar dacă:

- (a) nu există niciun conflict între cerințele din standardele naționale de audit și cele din standardele ISA care l-ar determina pe auditor (i) să-și formeze o opinie diferită sau (ii) să nu introducă un paragraf de evidențiere a unui aspect (EOM) sau un paragraf conținând alte aspecte (OM) care, în anumite situații, este solicitat de standardele ISA, iar
- (b) raportul auditorului include, cel puțin, toate elementele prevăzute la punctul 50, literele a) – o) din ISA 700 (revizuit) atunci când auditorul folosește structura sau formularea specificate de standardele naționale de audit.

În cazul în care auditorul nu este în măsură să îndeplinească cerințele de la punctul 51, auditorul nu va avea altă posibilitate decât să emită două rapoarte distincte: un raport al auditorului care se referă la auditul efectuat în conformitate cu standardele ISA (cu condiția ca elementele minime solicitate de ISA 700 (revizuit) să fie incluse în acest raport) și un raport al auditorului care se referă la auditul efectuat în conformitate cu standardele naționale de audit.

În situațiile în care auditorul îndeplinește cerințele de la punctul 51 și emite un raport care face trimitere atât la standardele ISA, cât și la standardele naționale de audit, punctul 52 din ISA 700 (revizuit) prevede ca raportul auditorului să identifice jurisdicția de origine a standardelor naționale de audit.

4. Care este efectul, dacă este cazul, asupra aspectelor KAM comunicate anterior în raportul auditorului în situațiile în care auditorul emite din nou raportul sau îl modifică pe cel anterior emis?

Conform ISA 560⁶, în anumite cazuri, auditorului i se poate solicita să emită un nou raport sau să-l modifice pe cel anterior emis. De exemplu, acest lucru se poate întâmpla atunci când auditorul ia cunoștință de fapte după emiterea situațiilor financiare care l-ar fi putut determina să modifice raportul auditorului dacă ar fi luat cunoștință de aceste elemente la data întocmirii raportului. În această situație, în cazul în care conducerea modifică situațiile financiare, ISA 560 impune includerea unui paragraf EOM sau OM în noul raport al auditorului sau în cel modificat care să facă trimitere la o notă la situațiile financiare în care se dezvoltă motivul modificării aduse la situațiile financiare emise anterior și la raportul furnizat anterior de auditor.

Deși auditorul trebuie să includă un paragraf EOM sau OM în raportul auditorului pentru a respecta

⁶ ISA 560, *Evenimente ulterioare*

cerința ISA 560, ISA 706 prevede că paragraful EOM sau OM nu poate substitui aspectul KAM când acesta este comunicat. În cazurile în care auditorul emite din nou raportul auditorului, auditorul poate, de asemenea, să aibă în vedere dacă aspectul care a generat un nou raport sau unul modificat (i) dă naștere unui KAM adițional care trebuie comunicat sau (ii) se referă la un aspect comunicat anterior sub forma unui KAM și la posibilitatea necesității unor revizii la descrierea respectivului KAM. Nu există probabilitatea ca alte aspecte comunicate anterior sub forma de KAM să fie afectate deoarece aceste aspecte au fost stabilite anterior ca fiind de o importanță majoră în audit, în sensul raportului inițial al auditorului.

Posibilitatea necesității efectuării unor actualizări la KAM, în plus față de paragraful EOM sau OM solicitat de ISA 560, este legată de obiectivul comunicării KAM. Prezentarea unui KAM are rolul de a furniza informații suplimentare utilizatorilor-țintă ai situațiilor financiare dincolo de ceea ce este inclus într-un paragraf EOM (și anume, mai mult decât o trimitere la aspectul evidențiat și la informațiile relevante din situațiile financiare). De asemenea, auditorul poate lua în considerare corelarea, în raportul auditorului, a respectivelor prezentări din paragraful EOM sau OM și aspectele KAM actualizate din raportul auditorului pentru a clarifica faptul că ambele se referă la același aspect.

5. Ar trebui ca aspectele KAM să fie comunicate pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situațiile financiare atunci când se prezintă situații financiare⁷ comparative?

Punctul 10 din ISA 701 prevede ca auditorul să stabilească care dintre aspecte a fost de cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Punctul A10 din ISA 701 precizează că stabilirea de către auditor a aspectelor KAM este limitată la aspectele cele mai relevante pentru auditul situațiilor financiare ale perioadei curente, chiar și atunci când sunt prezentate situații financiare comparative. Decizia IAASB de a limita aspectele KAM la auditul perioadei curente s-a datorat, în primul rând, concepției potrivit căreia utilizatorii sunt interesați de cele mai recente informații pentru a lua decizii în cunoștință de cauză și, prin urmare, este mai probabil să aprecieze informațiile auditorului legate de aspectele importante în auditarea situațiilor financiare ale perioadei curente. Mai mult, IAASB a considerat că există dificultăți de ordin practic în comunicarea KAM în legătură cu perioada anterioară, ceea ce ar putea să prelungească și mai mult raportul auditorului și să conducă la o prezentare care ar putea fi confuză pentru utilizatori.

6. Sunt toate riscurile majore considerate a fi aspecte KAM?

Punctele 14–17 din ISA 260 (revizuit) impun auditorului să discute cu persoanele responsabile cu guvernanta (TCWG) pe marginea diverselor aspecte, inclusiv a responsabilităților auditorului în raport cu auditul, a planificării domeniului de aplicare și a calendarului de audit, a constatărilor importante din audit și a independenței auditorului. În acest sens, auditorul trebuie să comunice riscurile majore identificate, ca parte a comunicării unei prezentări generale a planificării domeniului de aplicare și a calendarului de audit.

Din aceste aspecte discutate cu TCWG, auditorul stabilește aspectele care au necesitat o atenție sporită din partea auditorului. Dintre aspectele care au necesitat o atenție sporită din partea auditorului, auditorul stabilește care sunt aspectele stringente și, prin urmare, reprezintă aspecte cheie ale auditului.

⁷ Cât privește ISA 710, *Informații comparative – Cifre corespondente și situații financiare comparative*, situații financiare comparative există atunci când sunt incluse sume și alte prezentări de informații pentru perioada anterioară pentru realizarea comparației cu situațiile financiare ale perioadei actuale, dar la care se face trimitere, dacă sunt auditate, în opinia auditorului. Conform punctului 15 din ISA 710, atunci când sunt prezentate situații financiare comparative, opinia auditorului ar trebui să facă trimitere la fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situații financiare și pe baza cărora se formulează o opinie de audit.

Punctele A27–A30 din ISA 701 prevăd orientări și factori care pot influența stabilirea aspectelor KAM. Acest proces este descris într-o publicație a IAASB, [Stabilirea și comunicarea aspectelor KAM](#).

Punctul A20 din ISA 701 explică faptul că domeniile care sunt supuse unui raționament complex din partea conducerii, precum și tranzacțiile atipice însemnate pot fi adesea identificate ca reprezentând riscuri majore și, prin urmare, riscurile majore sunt adesea domenii care necesită atenție sporită din partea auditorului. Cu toate acestea, punctul A21 din ISA 701 subliniază că această situație nu se aplică pentru toate riscurile majore. Spre exemplu, ISA 240⁸ presupune existența unor riscuri de fraudă în ceea ce privește recunoașterea veniturilor și anularea controalelor de către conducere și, în consecință, solicită auditorului să considere aceste riscuri evaluate de denaturări semnificative cauzate de fraudă drept riscuri majore. În funcție de natura lor, aceste riscuri pot să nu necesite atenție însemnată din partea auditorului și, de aceea, nu ar fi trebui considerate aspecte KAM.

Alte informații

7. Este posibil ca raportul auditorului să facă trimitere la standardele ISA dacă jurisdicția nu a adoptat ISA 720 (revizuit)?

După cum se explică la întrebarea 2, punctul 18 din ISA 200 indică faptul că auditorul trebuie să respecte toate standardele ISA aplicabile auditului și că un ISA este aplicabil auditului atunci când este în vigoare și când situațiile expuse de ISA există. În plus, punctul 20 din ISA 200 arată că auditorul nu trebuie să invoce conformitatea cu ISA în raportul auditorului, cu excepția cazului în care auditorul a respectat cerințele din ISA 200 și toate celelalte ISA aplicabile auditului.

Presupunând că autoritatea dintr-o jurisdicție are un program în vigoare pentru adoptarea standardelor ISA, calendarul adoptării ISA 720 (revizuit) pentru o anumită jurisdicție ar fi stabilit de ONS sau de o altă autoritate, după caz. Este recunoscut faptul că există jurisdicții care, pe baza programului lor de adoptare a standardelor ISA, vor adopta ISA 720 (revizuit) abia după data de intrare în vigoare, respectiv 15 decembrie 2016. ONS-ul din aceste jurisdicții trebuie să stabilească modalitatea cea mai bună de a indica în raportul auditorului ce standarde de audit au fost aplicate în așa fel încât să nu invoce eronat conformitatea cu setul complet de ISA în vigoare la 15 decembrie 2016. De exemplu, raportul auditorului ar putea, în schimb, să facă trimitere la standardele de audit jurisdicționale (a se citi „naționale”), iar ONS-ul ar putea oferi transparență pe site-ul său cu privire la programul său de adoptare a standardelor ISA.

8. Care sunt responsabilitățile de raportare ale auditorului cu privire la alte informații?

Cerințele din ISA 720 (revizuit) se aplică tuturor auditurilor atunci când informațiile sunt prezentate într-un raport anual (așa cum este definit în ISA 720 (revizuit)). Punctul 21 din ISA 720 (revizuit) impune auditorului să includă o secțiune separată în raportul auditorului cu titlul „Alte informații” (sau alt titlu corespunzător) atunci când, la data raportului auditorului:

- pentru o entitate cotate, auditorul a obținut sau se așteaptă să obțină alte informații, sau
- pentru o entitate, diferită de cea cotate, auditorul a obținut o parte din sau toate celelalte informații.

⁸ ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*

Secțiunea privind Alte informații din raportul auditorului include în toate situațiile:

- o declarație conform căreia conducerea este responsabilă pentru alte informații;
- o declarație conform căreia opinia auditorului nu acoperă alte informații și, în consecință, auditorul nu exprimă (sau nu va exprima) o opinie de audit sau orice altă formă de concluzie de asigurare cu privire la acestea și
- o descriere a responsabilităților auditorului referitoare la citirea, analizarea și raportarea celorlalte informații, conform cerințelor ISA 720 (revizuit).

În plus, sunt incluse următoarele informații, în funcție de posibilitatea ca entitatea audiată să fie cotate sau nu, precum și de statutul celorlalte informații primite de auditor la data întocmirii raportului:

Statutul celorlalte informații primite	Entități cotate	Entități, altele decât cele cotate
Auditorul a obținut o parte sau toate celelalte informații la data întocmirii raportului auditorului	<ul style="list-style-type: none"> • Identificarea celorlalte informații obținute înainte de data întocmirii raportului auditorului • În ceea ce privește informațiile obținute înainte de data întocmirii raportului auditorului, fie: <ul style="list-style-type: none"> ○ o declarație conform căreia auditorul nu are nimic de raportat, fie ○ în cazul în care auditorul a concluzionat că există o denaturare semnificativă necorectată a celorlalte informații, o declarație care descrie denaturarea semnificativă necorectată a celorlalte informații 	Se aplică aceleași cerințe ca și în cazul auditurilor efectuate pentru entitățile cotate
Auditorul se așteaptă să obțină alte informații după data întocmirii raportului auditorului	<ul style="list-style-type: none"> • Identificarea altor informații care se preconizează a se obține după data întocmirii raportului auditorului 	Nu este necesară raportarea, deși auditorul încă are responsabilități conform ISA 720 (revizuit), de derulare a procedurilor necesare cu privire la alte informații

9. Care sunt responsabilitățile auditorului în legătură cu alte informații în situațiile în care auditorul emite din nou raportul sau modifică raportul emis anterior?

În anumite circumstanțe, conform ISA 560, auditorul poate fi obligat să emită un nou raport sau să modifice raportul emis anterior. De exemplu, acest lucru se poate întâmpla atunci când auditorul ia cunoștință de fapte după emiterea situațiilor financiare care l-ar fi putut determina să modifice raportul auditorului dacă ar fi știut de aceste elemente la data întocmirii raportului.

În situațiile în care auditorul prezintă un nou raport sau modifică raportul emis anterior, este posibil ca auditorul să trebuiască să reanalizeze responsabilitățile sale referitoare la alte informații, de natura și amploarea acestora depinzând decizia auditorului de a restrânge procedurile de audit privind evenimentele ulterioare la modificarea situațiilor financiare:

- (a) *Auditorului i se permite să restrângă procedurile de audit privind evenimentele ulterioare care determină modificarea, la efectele evenimentului ulterior sau ale evenimentelor ulterioare care determină modificarea, și anume se aplică situațiile de la punctul 12 din ISA 560. În astfel de cazuri, responsabilitatea auditorului se referă la (i) analizarea efectului asupra altor informații, așa cum au fost prezentate în raportul auditorului emis anterior, și (ii) stabilirea necesității actualizărilor la secțiunea Alte informații din raportul inițial al auditorului. În ceea ce privește alte informații pe care auditorul le-a raportat anterior, auditorul trebuie să ia în considerare dacă au fost făcute actualizări corespunzătoare altor informații în legătură cu evenimentul ulterior, iar auditorul ar putea fi nevoit să revizuiască secțiunea Alte informații din raportul auditorului pentru a face trimitere la alte informații modificate. Auditorul nu este obligat să raporteze cu privire la orice alte informații obținute după data raportului inițial.*
- (b) *Auditorul **nu** restrânge procedurile de audit privind evenimentele ulterioare la modificarea situațiilor financiare, și anume nu se aplică situațiile de la punctul 12 din ISA 560. În astfel de cazuri, secțiunea Alte informații din raportul auditorului emis din nou ar acoperi toate celelalte informații obținute la data la care raportul a fost emis din nou. Pentru auditurile entităților cotate, secțiunea Alte informații ar trebui actualizată pentru a identifica orice alte informații care se preconizează a se obține după data întocmirii raportului.*

În ambele cazuri, auditorul ar fi în continuare responsabil pentru îndeplinirea procedurilor necesare cu privire la orice alte informații obținute după data raportului auditorului, așa cum este descris la punctul 19 din ISA 720 (revizuit).

Persoane de contact

Dan Montgomery, Președinte al Grupului de lucru pentru Implementarea Raportului Auditorului și fost Vicepreședinte al IAASB: danmontgomery@iaasb.org

James M. Sylph, Copreședinte al Grupului de lucru pentru Implementarea Raportului Auditorului al IAASB: jimsylph@iaasb.org

Prof. Arnold Schilder, Președinte IAASB: arnoldschilder@iaasb.org

Natalie Klonaridis, Personal IAASB: natalieklonaridis@iaasb.org

Prezentarea aspectelor KAM atunci când s-a stabilit că este necesar ca aspectele KAM să fie comunicate cu privire la auditul situațiilor financiare individuale⁹

Situatii financiare consolidate și individuale prezentate în documente distincte	Situatii financiare consolidate și individuale prezentate distinct într-un singur document	Situatii financiare prezentate în paralel într-un singur document (format în patru coloane)
<p>În acest caz, se presupune că auditorul va întocmi rapoarte distincte cu privire la situațiile financiare consolidate și individuale, deoarece situațiile financiare auditate corespunzătoare apar în documente separate.</p> <p>Referitor la auditul fiecărui set de situații financiare, aspectele KAM ar trebui să fie descrise clar în fiecare raport, deoarece fiecare raport trebuie să respecte cerințele de la punctul 30 din ISA 700 (revizuit). Acest punct indică faptul că ISA 701 trebuie să fie aplicat în întregime pentru un audit al unui set complet de situații financiare cu scop general ale unei entități cotate.</p>	<p>În acest caz, există două posibilități:</p> <ul style="list-style-type: none"> • un raport unic al auditorului, care se referă la ambele seturi de situații financiare. În acest caz se vor aplica considerentele din coloana din dreapta. • rapoarte individuale ale auditorului pentru fiecare set de situații financiare. În acest caz, rapoartele auditorului ar trebui să fie autonome, ceea ce înseamnă că auditorul ar trebui să respecte integral cerințele de la punctul 30 din ISA 700 (revizuit) pentru fiecare raport. În consecință, doar includerea unei referințe încrucișate în raportul privind situațiile financiare individuale pentru aspectele KAM din raportul auditorului privind situațiile financiare consolidate ar fi insuficientă. 	<p>Deoarece, în acest caz, auditorul va emite probabil un raport de audit unic referitor atât la situațiile financiare consolidate, cât și la situațiile financiare individuale, raportul unic ar include aspecte KAM referitoare la auditurile ambelor seturi de situații financiare. Acest lucru ar putea fi prezentat într-o multitudine de moduri, de exemplu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • indicând pentru fiecare KAM modul în care se aplică pentru fiecare audit, respectiv auditul situațiilor financiare consolidate și individuale (a se vedea ultimul paragraf al întrebării 1 lit. (b) din secțiunea Întrebări frecvente). • prezentând aspectele KAM pentru situațiile financiare consolidate într-o secțiune, iar cele pentru situațiile financiare individuale într-o altă secțiune (auditorul ar putea face trimiteri la respectivele KAM în secțiunile corespunzătoare dacă auditorul consideră oportun și util să facă acest lucru).

⁹ Și anume, situațiile financiare individuale sunt considerate a fi un set complet de situații financiare cu scop general. În plus, în aceste scenarii, se presupune că există aspecte KAM de comunicat atât cu privire la situațiile financiare consolidate, cât și la cele individuale (a se vedea punctul A59 din ISA 701, care indică faptul că sunt puține cazurile în care auditorul să nu fi stabilit cel puțin un KAM de comunicat în raportul auditorului).

Situaii financiare consolidate și individuale prezentate în documente distincte	Situaii financiare consolidate și individuale prezentate distinct într-un singur document	Situaii financiare prezentate în paralel într-un singur document (format în patru coloane)
		<ul style="list-style-type: none"> Atunci când fiecare dintre aspectele KAM și efectul lor asociat asupra auditului este același atât pentru auditul situațiilor financiare individuale, cât și pentru auditul situațiilor financiare consolidate, ar fi oportun să se insereze o declarație generală în raportul unic al auditorului pentru a indica faptul că aspectele KAM se aplică atât auditului situațiilor financiare individuale, cât și celor consolidate.

Structurile și procesele care sprijină operațiunile IAASB sunt susținute de Federația Internațională a Contabililor (IFAC).

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru pierderile cauzate oricărei persoane care acționează sau se abține de la a acționa în baza materialului inclus în această publicație, indiferent dacă o asemenea pierdere este generată fie prin neglijență, fie prin alte moduri.

Drepturi de autor© noiembrie 2016, IFAC. Toate drepturile sunt rezervate.

Logo-ul IAASB, 'International Auditing and Assurance Standards Board/Standardele Internaționale de Audit și Asigurare', 'International Standard on Auditing/Standardele Internaționale de Audit', 'International Standard on Assurance Engagements/Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare', 'International Standards on Review Engagements/Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire', 'International Standards on Related Services/Standardele Internaționale privind Serviciile Conexes', 'International Standards on Quality Control/Standardele Internaționale privind Controlul Calității', 'International Auditing Practice Note/Nota de Practică de Audit Internațională', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC' și 'IAPN' sunt mărci ale IFAC, mărci înregistrate sau mărci de servicii ale IFAC în Statele Unite și în alte state.

Pentru informații legate de drepturi de autor, mărci înregistrate și autorizații, este necesară permisiunea în scris sau puteți trimite un email la adresa: permissions@ifac.org.

Această *publicație de orientare și asistență* a International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicată de International Federation of Accountants (IFAC) în noiembrie 2016 în limba engleză, a fost tradusă în română de către CAFR în august 2017 și este reprodusă cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere al *The New Auditor's Report: Questions and Answers* a fost examinat de IFAC, iar traducerea a fost realizată în conformitate cu "Declarația de politică – Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de IFAC". Textul aprobat al *The New Auditor's Report: Questions and Answers* este cel publicat de IFAC în limba engleză.

Text în limba engleză *The New Auditor's Report: Questions and Answers* © 2016 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Text în limba română *Raportarea Auditorului – Întrebări și răspunsuri* © 2017 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlu original: *The New Auditor's Report: Questions and Answers*, noiembrie 2016



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