

RECOMANDĂRI
PRIVIND EMITEREA RAPORTULUI DE AUDIT
ÎN APLICAREA PRINCIPIULUI CONTINUITĂȚII ACTIVITĂȚII, CA URMARE A
STĂRII DE RĂZBOI DIN UCRAINA ȘI A MASURILOR RESTRICTIVE IMPUSE
RUSIEI ȘI BELARUS DE UNIUNEA EUROPEANĂ

Starea de război din Ucraina și măsurile restrictive impuse Rusiei și Belarus de Uniunea Europeană conduc implicit la afectarea funcționării normale a activităților economice și financiare, cu impact direct asupra mecanismelor financiare, care pot conduce la dificultăți de gestionare a riscurilor și asigurarea / menținerea condițiilor normale de desfășurare a activității entităților / companiilor din multe domenii de activitate.

Față de această situație, atât persoanele responsabile cu guvernanta, cât și auditorii financiari sau firmele de audit, trebuie să acorde o **importanță sporită analizei expunerii la riscul de continuitate a activității, a implicațiilor asupra situațiilor financiare anuale** și, implicit, asupra raportului de audit.

Astfel, se impune a fi urmărite următoarele aspecte:

1. Impactul acestor evenimente asupra condițiilor de piață pot afecta situațiile financiare aferente exercițiului financiar încheiat la 31 decembrie 2021, în special cu privire la aplicarea principiului continuității activității. Pentru entitățile raportoare cu an financiar diferit de anul calendaristic trebuie analizat, în mod particular, dacă evenimentele au apărut în cursul anului de raportare și dacă este necesară înregistrarea unor ajustări asupra sumelor raportate în situațiile financiare (de exemplu: deprecierea activelor, estimarea valorilor juste, ajustările de depreciere etc).
2. **Având în vedere riscul sporit de apariție a unor atacuri cibernetice se impune ca auditorii financiari/firmele de audit să comunice cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la existența unor modificări în evaluarea acestui risc la nivelul entității, inclusiv în ceea ce privește raportarea financiară, și să înțeleagă dacă aceștia intenționează să opereze modificări la nivelul proceselor, structurilor și măsurilor de protecție stabilite pentru atenuarea riscurilor identificate.** Această înțelegere poate fi deosebit de importantă pentru entitățile care, prin natura activității lor, pot influența în mod semnificativ infrastructura unei jurisdicții și, prin urmare, pot prezenta un risc crescut de apariție a unui astfel de atac (de exemplu: entități din sectorul serviciilor bancare/financiare, sectoarele de apărare, aerospațial și companii aeriene comerciale, sectorul energiei și al transporturilor).

În măsura în care se constată că a avut loc un incident cibernetic, auditorii financiari/firmele de audit ar trebui să:

- Implice în echipa de misiune specialiști în audit IT, dacă nu sunt deja implicați;

- Notifice conducerea entității auditate și, dacă se identifică o încălcare sau o expunere semnificativă, să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta;
- Obțină o înțelegere a incidentului și să evalueze efectul acestuia asupra abordării auditului;
- Evalueze analiza conducerii cu privire la efectul pe care îl are incidentul asupra sumelor și prezentărilor din situațiile financiare (de exemplu: datorii contingente aferente și creanțele generate de incidentul real), efectele potențialelor încălcări ale legilor și reglementărilor, impactul asupra fluxurilor de numerar și asupra fluxurilor de numerar viitoare proiectate (care pot declanșa deprecierea) și caracterul adecvat al prezentărilor din situațiile financiare.

3. Alte informații (ISA 720 revizuit) care însoțesc situațiile financiare (de exemplu, raportul administratorilor) pot include o descriere a riscurilor generate de conflictul din Ucraina și/sau perspectivele economice actuale, în general.

În citirea raportului administratorilor, auditorul financiar/firma de audit urmărește dacă există o **inconsecvență semnificativă între aceste alte informații și situațiile financiare** sau înțelegerea auditorului obținută în desfășurarea misiunii de audit. Aceasta include verificarea consecvenței informațiilor prezentate în raportul administratorilor cu situațiile financiare, inclusiv prezentările suplimentare, precum și cu ipotezele și raționamentele subiacente (de exemplu: dacă informațiile incluse în raportul administratorilor cu privire la efectul conflictului din Ucraina asupra entității sunt în concordanță cu prezentarea evenimentelor ulterioare și cu ipotezele utilizate de conducere în evaluarea actualizată a continuității activității).

Potrivit unui raport al S&P (*Standard&Poor Global Rating Agency*), implicațiile economice ale invaziei Rusiei în Ucraina includ:

1. Întreruperea aprovizionării cu energie sau variații semnificative ale prețurilor, în special în Europa.
2. Abilitatea Europei de a găsi rapid soluții alternative la gazele rusești.
3. Presiuni inflaționiste în economii prin creșterea prețurilor la energie, alimente și metale.
4. Intensificarea atacurilor și contraatacurilor cibernetice între Rusia și adversarii săi cunoscuți sau potențiali.
5. Reevaluarea riscului de creștere a costurilor împrumuturilor sau limitarea accesului la finanțare pentru debitorii mai slabi.

6. Diminuarea profitului pentru sectoarele care consumă multă energie sau se bazează pe cheltuielile discreționare ale consumatorilor.

Raportul S&P poate fi accesat aici:

https://www.spglobal.com/_assets/documents/ratings/research/101248235.pdf.

Aceste implicații economice pot afecta situațiile financiare, la nivelul următoarelor elemente:

- Valoarea stocurilor, a creanțelor și a datoriilor;
- Valoarea fondului comercial, a activelor necorporale;
- Penalități contractuale pentru nerespectarea termenilor și a condițiilor;

Oportunitatea utilizării metodelor existente de recunoaștere și măsurare.

Acest context, pe de o parte, crește responsabilitatea persoanelor din guvernanta companiilor pentru o evaluare cât mai realistă a capacității de asigurare a continuității activității și a implicațiilor asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare și, pe de altă parte, determină revizuirea riscului de audit și, după caz, includerea în raportul de audit a informațiilor relevante cu privire la acest aspect.

Autoritățile guvernamentale, participanții la bursă, investitorii, partenerii de afaceri au nevoie de informații detaliate, specifice fiecărui domeniu de activitate, pentru a putea lua decizii economice.

Față de această situație, este necesar să atragem atenția asupra importanței care trebuie acordată de către auditorii financiari expunerii la riscul de audit, mai ales prin prisma implicațiilor directe asupra respectării principiului continuității activității de către societățile auditate, cu referință directă la prezentarea situațiilor financiare la 31 decembrie 2021.

Recomandăm auditorilor financiar și firmelor de audit **să analizeze foarte atent impactul riscului de continuitate a activității și implicațiile asupra aplicării principiului continuității la elaborarea situațiilor financiare supuse auditării, fie ca sunt entități de interes public sau nu.**

De asemenea, auditorul financiar/firmele de audit trebuie să aibă în vedere și documentarea corespunzătoare a activității desfășurate în evaluarea amenințării la adresa continuității activității, cel puțin sub următoarele aspecte:

- **Factorii de risc care limitează continuitatea activității** în condiții normale pentru cel puțin 12 luni de la data încheierii exercițiului financiar, astfel cum sunt evaluate de persoanele responsabile cu guvernanta din entitatea auditată, precum și evaluarea relevanței și a credibilității informațiilor utilizate în analiza capacității entității auditate de a-și continua activitatea, evaluarea ipotezelor utilizate de conducere în această analiză, evaluarea măsurilor pe care urmează să le implementeze conducerea pentru a reduce

impactul situației din Ucraina din perspectiva continuității activității și solicitarea unei scrisori de reprezentare cu privire la măsurile planificate, ipotezele avute în vedere și fezabilitatea planurilor.

- **Suficiența măsurilor** luate de conducerea entității auditate pentru diminuarea riscului de continuitate a activității, inclusiv cele legate de reorganizare, încetarea activității sau lichidarea, dacă nu există o altă alternativă realistă.
- Evaluarea continuării activității prin analiza evenimentelor ulterioare încheierii perioadei de raportare.

În aplicarea ISA 560 „*Evenimente ulterioare*”, recomandăm documentarea adecvată a aspectelor care pot afecta continuitatea activității.

În cazul în care există incertitudini cu privire la respectarea principiului continuității activității și / sau ajustări ale sumelor din situațiile financiare și ale prezentărilor de informații incluse în acestea, vor fi prezentate entității auditate în lista de ajustări propuse și vor fi discutate în comunicările cu aceasta, fiind incluse în documentația de audit.

ISA 560 „*Evenimente ulterioare*” **impune includerea** în situațiile financiare anuale de la 31 decembrie 2021 ale entităților direct afectate a **unor note informative detaliate** despre impactul acestei situații asupra societății și cu privire la aplicarea principiului continuității activității în elaborarea situațiilor financiare anuale. Astfel, utilizatorii situațiilor financiare pot să evalueze implicațiile sau pot să conștientizeze efectele asupra entității în sine și a economiei în general.

Chiar și în cazul în care se impune includerea în raportul de audit a Aspectelor cheie de Audit (KAM), ISA 701 „*Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*” prevede că:

„Un aspect ce generează o opinie modificată în conformitate cu ISA 705 (revizuit) sau o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoeli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (revizuit) reprezintă, prin natura sa, un aspect-cheie de audit.

*Cu toate acestea, în astfel de circumstanțe, aceste aspecte **nu trebuie descrise în secțiunea „Aspecte-cheie de audit din raportul auditorului”, iar dispozițiile de la punctele 13-14 nu se aplică.***

Mai degrabă, auditorul trebuie:

(a) Să raporteze cu privire la acest(e) aspect(e) în conformitate cu ISA-ul (ISA-urile) aplicabil(e); și

(b) Să includă în secțiunea Aspecte-cheie de audit o referință la secțiunea „Baza opiniei cu rezerve” (contrare) sau secțiunea „Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității”.

Astfel, pot apărea anumite situații posibile și exemplificăm selectiv câteva cazuri de abordare:

<p>1. În situațiile financiare există o notă explicativă privind evenimentele ulterioare, care detaliază riscurile și măsurile luate de societate și există un grad de incertitudine semnificativă asupra capacității de continuitate a activității, iar auditorul a concluzionat că utilizarea principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare este adecvată.</p>	<p>Raportul de audit va fi afectat în sensul includerii conform cerințelor ISA 570 „Continuitatea activității”, a unei secțiuni „Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității”¹, în care se face referire <i>la nota explicativă respectivă din situațiile financiare.</i></p>
<p>2. În situațiile financiare nu există o notă explicativă privind evenimentele ulterioare, care să detalieze măsurile luate de societate și există un grad de incertitudine semnificativă asupra capacității de continuitate a activității, iar auditorul a concluzionat că utilizarea principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare este adecvată.</p>	<p>Raportul de audit va conține în baza pentru opinie o remarcă legată de gradul de incertitudine semnificativ de continuitate a activității și, ca atare, va modifica în consecință opinia de audit, în sensul emiterii unei opinii de audit cu rezerve sau a unei opinii contrare.</p>
<p>3. În situațiile financiare există o notă explicativă privind evenimentele ulterioare, care detaliază măsurile luate de societate și nu există un grad de incertitudine semnificativă asupra capacității de</p>	<p>Raportul de audit poate fi afectat prin includerea unui Paragraf explicativ prin care se atrage atenția asupra acestui aspect, fără a afecta opinia de audit asupra situațiilor financiare la 31 decembrie 2021.²</p>

¹ EXEMPLIFICARE – MODEL

Incertitudine semnificativa legată de continuitatea activității

(NOTĂ: doar dacă este cazul/se adaptează la specificul situației)

Atragem atenția asupra Notei XX din situațiile financiare, conform căreia Societatea estimează că impactul întreruperii aprovizionării cu materie primă, a creșterii prețurilor la materii prime și energie în anul curent a determinat generarea unui pierderi operaționale de XXX care a afectat semnificativ capitalurile proprii ale firmei și fluxurile operaționale ale acesteia pentru anul curent, determinând o reducere a predictibilității bugetelor pentru perioada următoare. După cum se arată în Nota XX, aceste evenimente și restricțiile impuse în anul 2022, împreună cu alte aspecte prezentate în Nota XX, indică existența unei incertitudini semnificative cu privire la capacitatea Societății de a-si continua activitatea. Conducerea Grupului / a Societății a luat măsuri de securizare a finanțării pentru următoarele 12 luni si, potrivit Declarației conducerii, este asigurată continuitatea activității în această perioadă. Opinia noastră nu este modificată cu privire la acest aspect.

² EXEMPLIFICARE – MODEL

continuitate a activității	
4. În situațiile financiare nu există o notă explicativă privind evenimentele ulterioare, care să detalieze măsurile luate de societate și NU există un grad de incertitudine semnificativă asupra capacității de continuitate a activității.	Raportul de audit nu suferă nici o modificare în acest sens.
5. Situațiile financiare nu au fost întocmite pe principiul continuității activității, iar auditorul a concluzionat ca neaplicarea principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare este adecvată.	Raportul de audit va include un paragraf de evidențiere a acestui aspect.
6. Situațiile financiare au fost întocmite pe principiul continuității activității, iar auditorul a concluzionat că aplicarea principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare nu este adecvată.	Raportul de audit va include o opinie contrară.
7. Existența unor incertitudini semnificative multiple privind capacitatea entității de a-și continua activitatea	Raportul de audit va include imposibilitatea exprimării unei opinii

Alte implicații posibile asupra raportului de audit ar putea fi:

- includerea unui aspect cheie de audit (de exemplu un scenariu „close-call”³);
- un paragraf de evidențiere a unor aspecte: de exemplu, evenimentul ulterior semnificativ prezentat în situațiile financiare sau riscul semnificativ generat de incertitudinea variației

Paragraf Explicativ legat de continuitatea activității

(NOTĂ: doar dacă este cazul/se adaptează la specificul situației)

Atragem atenția asupra Notei XX din situațiile financiare, conform căreia Societatea estimează că impactul întreruperii aprovizionării cu materie primă, a creșterii prețurilor la materii prime și energie în anul curent a determinat generarea unui pierderi operaționale de XXX care a afectat semnificativ capitalurile proprii ale firmei și fluxurile operaționale ale entității pentru anul curent. Conform Declarației Conducerii, entitatea a luat măsurile necesare în perioada curentă majorând prețurile de vânzare, securizând finanțarea pe termen scurt pentru asigurarea continuității activității operaționale, astfel că nu se estimează dificultăți semnificative care pot afecta continuitatea activității pe cel puțin 12 luni de la data situațiilor financiare. Opinia noastră nu este modificată cu privire la acest aspect.

³ <https://www.iasplus.com/en-ca/news/part-i-ifs/january-2021/close-call-going-concern-assessments>

prețurilor la energie sau la mărfuri în cazul afacerilor, cu o expunere mare la acest risc sau cu o expunere potențială la sancțiuni viitoare.

În oricare din situații, se recomandă ca auditorul financiar/firma de audit să păstreze scepticismul profesional, să solicite informații suplimentare cu privire la evaluarea riscului de continuitate a activității, să analizeze modalitatea de evaluare a riscului de către societate, să analizeze considerentele care au fost luate în calcul în evaluarea riscurilor de către conducere, să obțină în acest sens o declarație oficială din partea conducerii, să analizeze toate informațiile colectate în cadrul misiunii de audit și **să evalueze, la data emiterii raportului de audit, pe baza raționamentului profesional și a informațiilor disponibile, dacă este adecvată utilizarea principiului continuității în elaborarea situațiilor financiare supuse auditării.**

Vă dorim mult succes în activitatea depusă!