

Forma finală a standardului

Standardul Internațional
de Audit 570 (revizuit
2024)

Continuitatea activității

Inclusiv amendamente de
conformitate și de
concordanță aduse altor
standarde internaționale
de audit (ISAuri)

APRILIE 2025



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

Drepturi de autor © aprilie 2025 aparțin Federației Internaționale a Contabililor (IFAC). Toate drepturile sunt rezervate.

Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal, necomercial, sau achiziționată de pe site-ul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare® (IAASB®): www.iaasb.org. Este necesară permisiunea scrisă din partea IFAC pentru reproducerea, traducerea, stocarea ori transmiterea acestui document sau pentru orice alte utilizări similare, cu excepția cazurilor în care documentul este utilizat exclusiv în scop personal, necomercial.

Structurile și procesele care sprijină funcționarea IAASB sunt facilitate de Fundația Internațională pentru Etică și Audit™ (IFEATM).

Pentru informații privind drepturile de autor, mărcile comerciale și permisiunile, vă rugăm să accesați secțiunea „Permissions” sau să contactați Permissions@ifac.org.

Despre IAASB

Acest document a fost elaborat și aprobat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare.

Obiectivul IAASB este de a servi interesul public prin stabilirea unor standarde de înaltă calitate pentru audit, asigurare și alte servicii conexe și prin facilitarea convergenței standardelor internaționale și naționale de audit și asigurare, îmbunătățind astfel calitatea și coerența practicii în întreaga lume și consolidând încrederea publicului în profesia globală de audit și asigurare.

IAASB elaborează standarde de audit și asigurare și îndrumări de utilizat în cadrul unui proces comun de stabilire a standardelor care implică Consiliul de Supraveghere a Interesului Public (PIOB), care supraveghează activitățile IAASB, și Consiliul Consultativ al Părților Interesate, care oferă contribuții din perspectiva interesului public în procesul de elaborare a standardelor și îndrumărilor.

CUPRINS

	Pagina
ISA 570 (Revizuit în 2024), Continuitatea activității	4
Amendamente de conformitate și de concordanță aduse altor standarde internaționale de audit (ISA-uri)	55

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT (ISA) 570 (REVIZUIT 2024), *CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII*

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare care încep la 15 decembrie 2026 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punctul
Introducere	
Aria de aplicare a prezentului ISA	1
Principiul continuității activității.....	2
Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea	3-7
Data intrării în vigoare.....	8
Obiective	9
Definiție	10
Cerințe	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe.....	11–15
Examinarea evaluării conducerii.....	16–25
Evaluarea planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare	26–28
Informații care devin cunoscute după data raportului auditorului	29
Evaluarea probelor de audit obținute și formularea concluziilor	30–31
Adecvarea prezentărilor de informații.....	32–33
Implicații pentru raportul auditorului	34–38
Declarații scrise	39–40
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta.....	41–42
Raportarea către o autoritate competentă din afara entității.....	43
Documentația	44
Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative	
Aria de aplicare a prezentului ISA.....	A1–A2
Principiul continuității activității	A3
Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a continua activitatea	A4
Definiții	A5–A6
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe.....	A7–A32
Examinarea evaluării conducerii.....	A33–A58
Evaluarea planurilor conducerii pentru acțiunile viitoare.....	A59–A65
Informații care devin cunoscute după data raportului auditorului.....	A66
Evaluarea probelor de audit obținute și formularea concluziilor	A67–A72
Caracterul adecvat al prezentărilor de informații.....	A73–A77
Implicații pentru raportul auditorului	A78–A96
Declarații scrise	A97

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta	A98–A101
Raportarea către o autoritate competentă din afara entității	A102–A105
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorului cu privire la continuitatea activității	

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului la auditarea situațiilor financiare în ceea ce privește continuitatea activității și implicațiile pentru raportul auditorului. Deși prezentul ISA se aplică indiferent de mărimea sau complexitatea entității, anumite considerații se aplică numai pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate. (A se vedea punctele A1-A2).

Principiul continuității activității

2. În baza principiului continuității activității, situațiile financiare sunt întocmite pe ipoteza că o entitate își va continua activitatea și operațiunile în viitorul apropiat. Situațiile financiare cu scop general se întocmesc utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă în afara acestora. Situațiile financiare cu scop special se pot întocmi sau nu în conformitate cu un cadru de raportare financiară pentru care principiul continuității activității este relevant (de exemplu, principiul continuității activității nu este relevant pentru anumite situații financiare întocmite pe bază fiscală în anumite jurisdicții). Atunci când utilizarea principiului continuității activității este adecvat, activele și datoriile sunt înregistrate pe baza faptului că, în condiții normale de funcționare, entitatea va fi în măsură să își valorifice activele și să își achite datoriile. (A se vedea punctul A3)

Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea

Responsabilitățile conducerii

3. Unele cadre de raportare financiară conțin o cerință explicită conform căreia conducerea trebuie să realizeze o evaluare specifică referitoare la capacitatea entității de a-și continua activitatea și includ standarde privind aspectele care trebuie luate în considerare și prezentările de informații ce trebuie realizate în legătură cu continuitatea activității. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 1 impune conducerii să realizeze o evaluare a capacității unei entități de a-și continua activitatea.¹ Cerințe detaliate privind responsabilitatea conducerii de a evalua capacitatea entității de a-și continua activitatea și prezentările corespunzătoare din situațiile financiare pot fi stabilite și prin legislație sau reglementări. (A se vedea punctul A4)
4. În alte cadre de raportare financiară se poate să nu existe o cerință explicită pentru o conducere să efectueze o evaluare specifică a capacității entității de a-și continua activitatea. Cu toate acestea, având în vedere că principiul continuității activității este un principiu fundamental în întocmirea situațiilor financiare, așa cum s-a discutat la punctul 2, întocmirea situațiilor financiare impune conducerii să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea, chiar și atunci când cadrul de raportare financiară nu include o cerință explicită în acest sens.
5. Evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea implică efectuarea unui raționament, la un anumit moment în timp, care vizează rezultate viitoare incerte prin natura lor ale unor evenimente sau condiții. Următorii factori sunt relevanți pentru acest raționament:
 - Gradul de incertitudine asociat cu rezultatul unui eveniment sau al unei condiții crește semnificativ cu cât evenimentul, condiția sau rezultatul se produce într-un viitor mai îndepărtat. De aceea, majoritatea cadrelor de raportare financiară care impun o evaluare explicită din partea conducerii, specifică perioada pentru care conducerea trebuie să ia în considerare toate informațiile disponibile.
 - Dimensiunea și complexitatea entității, natura și starea activității sale, precum și măsura în care aceasta este afectată de factorii externi au impact asupra raționamentului privind rezultatul evenimentelor sau condițiilor.
 - Orice raționament legat de viitor se bazează pe informațiile disponibile la momentul la care se face raționamentul. Evenimentele ulterioare pot avea rezultate care sunt inconsecvente cu raționamentele care erau rezonabile la momentul la care au fost realizate.

Responsabilitățile auditorului

6. Responsabilitățile auditorului sunt: obținerea de probe de audit suficiente și adecvate, și concluzionarea în ceea ce privește gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare și stabilirea, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă în legătură cu capacitatea entității de a-și continua activitatea. Aceste responsabilități există chiar și atunci când cadrul de raportare financiară utilizat la întocmirea situațiilor financiare nu include o cerință explicită pentru o evaluare specifică a conducerii a capacității entității de a-și continua activitatea.

¹ IAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, punctele 25-26

7. Cu toate acestea, așa cum se stipulează în ISA 200,² posibilele efecte ale limitărilor inerente asupra capacității auditorului de a detecta denaturările semnificative sunt mai mari în cazul evenimentelor sau condițiilor viitoare care pot determina entitatea să înceteze să își continue activitatea. Auditorul nu poate prezice asemenea evenimente sau condiții viitoare. Prin urmare, absența oricărei referiri la incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității dintr-un raport al auditorului nu poate fi percepută ca o garanție a capacității entității de a-și continua activitatea.

Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare care încep la 15 decembrie 2026 sau ulterior acestei date.

Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt:
- (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate și să concluzioneze cu privire la gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare;
 - (b) Să concluzioneze, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea; și
 - (c) Să raporteze în conformitate cu prezentul ISA.

Definiție

10. În sensul ISA-urilor, următorul termen are semnificația atribuită mai jos:

Incetitudine semnificativă (legată de continuitatea activității) - O incertitudine legată de evenimente sau condiții care, individual sau colectiv, pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Expresia „Poate genera îndoieli semnificative” se utilizează pentru a se referi la circumstanțele în care amploarea impactului potențial și probabilitatea apariției evenimentelor sau condițiilor identificate sunt de așa natură încât, în absența unor planuri adecvate ale conducerii pentru atenuarea efectelor acestora, entitatea ar putea fi incapabilă să își valorifice activele și să își achite datoriile în cursul normal al activității și să își continue operațiunile în viitorul previzibil. (A se vedea punctele A5–A6)

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

11. La aplicarea ISA 315 (Revizuit în 2019),³ auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri de evaluare a riscurilor, inclusiv cele cerute de punctul 12, pentru a obține probe de audit care să ofere o bază adecvată pentru a determina dacă au fost identificate evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea. Identificarea unor astfel de evenimente sau condiții trebuie să aibă loc înainte de luarea în considerare a oricăror factori atenuanți incluși în planurile conducerii pentru acțiuni viitoare. (A se vedea punctele A7–A15)

Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității

12. La aplicarea ISA 315 (Revizuit în 2019),⁴ auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscurilor pentru a înțelege: (A se vedea punctele A9–A15)

Entitatea și mediul său

- (a) Modelul de afaceri, obiectivele, strategiile și riscurile de afaceri aferente entității, relevante pentru evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea. (A se vedea punctul A16)

² ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele A56–A57

³ ISA 315 (Revizuit 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său*, punctele 13-14

⁴ ISA 315 (Revizuit 2019), punctele 19-27

- (b) Condițiile din industrie, inclusiv mediul concurențial, evoluțiile tehnologice și alți factori externi care afectează finanțarea entității.
- (c) Măsurile utilizate, la nivel intern și extern, pentru a evalua performanța financiară a entității, inclusiv previziunile, fluxurile de numerar viitoare și procesele bugetare ale conducerii. (A se vedea punctul A17)

Cadrul de raportare financiară aplicabil

- (d) Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil referitoare la continuitatea activității și prezentările de informații aferente care trebuie incluse în situațiile financiare ale entității. (A se vedea punctele A18, A20)
- (e) Baza utilizării preconizate de către conducere a principiului continuității activității. (A se vedea punctele A19–A20)

Sistemul de control intern al entității

- (f) Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, modul în care acestea exercită supravegherea evaluării de către conducere a capacității entității de a continua activitatea. (A se vedea punctele A21–A22)
- (g) Procesul de evaluare a riscurilor entității pentru a identifica, evalua și aborda riscurile de afaceri legate de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a continua activitatea.
- (h) Modul în care conducerea identifică metoda relevantă, ipotezele semnificative și datele care sunt adecvate pentru evaluarea capacității entității de a continua activitatea. (A se vedea punctele A23–A24)
- (i) Modul în care procesul de raportare financiară al entității abordează informațiile referitoare la capacitatea entității de a continua activitatea. (A se vedea punctul A25).

Menținerea vigilenței pe tot parcursul auditului pentru informații despre evenimente sau condiții

13. Auditorul trebuie să rămână vigilent pe tot parcursul auditului la informații despre evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea. (A se vedea punctele A26–A29)

Evenimente sau condiții neidentificate sau care nu au fost prezentate anterior de către conducere

14. La aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),⁵ auditorul trebuie să determine dacă probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscurilor și din activitățile conexe indică existența unor evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, evenimente pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat anterior auditorului. (A se vedea punctele A30–A31)

Deficiențe în cadrul sistemului de control intern al entității

15. La aplicarea ISA 315 (Revizuit 2019),⁶ pe baza evaluării de către auditor a fiecăreia dintre componentele sistemului de control intern al entității, auditorul trebuie să determine dacă au fost identificate una sau mai multe deficiențe de control în ceea ce privește evaluarea conducerii privind continuitatea activității. (A se vedea punctul A32)

Examinarea evaluării conducerii

16. În cazul în care conducerea nu a efectuat încă o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să solicite conducerii să facă această evaluare. Dacă conducerea nu este dispusă să facă evaluarea, auditorul trebuie să ia în considerare implicațiile pentru audit. (A se vedea punctul A33)
17. Auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri de audit pentru a examina modul în care conducerea a evaluat capacitatea entității de a-și continua activitatea, inclusiv raționamentele semnificative pe care se bazează evaluarea conducerii. (A se vedea punctele A34–A36)
18. În conceperea și efectuarea procedurilor de audit prevăzute la punctul 17, auditorul trebuie să procedeze astfel încât să nu fie subiectiv în a obține probe de audit care pot fi coroborative sau în a exclude probele de audit care pot fi contradictorii. (A se vedea punctul A37)

Metoda, ipoteze semnificative și date utilizate în evaluarea conducerii

19. Procedurile de audit prevăzute de punctul 17 trebuie să includă evaluarea metodei, a ipotezelor semnificative și a datelor utilizate de conducere în evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea. La determinarea naturii și a amplitudinii acestor proceduri de audit, auditorul trebuie să ia în considerare rezultatele procedurilor de evaluare a riscurilor efectuate. Astfel de proceduri de audit trebuie să abordeze: (A se vedea punctele A35, A38, A46)

⁵ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 35

⁶ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 27

- (a) Metoda utilizată de conducere pentru a evalua capacitatea entității de a își continua activitatea, inclusiv dacă: (A se vedea punctul A39)
 - (i) Metoda selectată este adecvată în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, modificările față de metoda utilizată în perioadele anterioare sunt adecvate; și (A se vedea punctul A40)
 - (ii) Calculele, dacă este cazul, sunt aplicate în conformitate cu metoda și sunt corecte din punct de vedere matematic. (A se vedea punctul A41)
- (b) Dacă ipotezele semnificative pe care se bazează evaluarea conducerii sunt: (A se vedea punctul A42).
 - (i) Adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, modificările față de perioadele anterioare sunt adecvate; și
 - (ii) În concordanță între ele dar și cu ipotezele conexe utilizate în alte domenii ale activității entității, pe baza informațiilor obținute în cadrul auditului de către auditor.
- (c) Dacă datele sunt:
 - (i) Relevante și fiabile; și (A se vedea punctele A43–A44)
 - (ii) Adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, modificările față de perioadele anterioare sunt adecvate. (A se vedea punctul A45)

Perioada în afara evaluării conducerii

20. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la cunoașterea de către aceasta a unor evenimente sau condiții din afara perioadei de evaluare a conducerii care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. Dacă conducerea sau auditorul identifică astfel de evenimente sau condiții, auditorul trebuie să solicite conducerii să evalueze semnificația potențială a evenimentelor sau condițiilor în evaluarea sa privind capacitatea entității de a-și continua activitatea. (A se vedea punctele A47–A49)

Solicitarea adresată conducerii de a-și extinde evaluarea

21. Dacă evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea acoperă mai puțin de douăsprezece luni de la data aprobării situațiilor financiare, așa cum sunt definite în ISA 560,⁷ auditorul trebuie să solicite conducerii să extindă perioada de evaluare la cel puțin douăsprezece luni de la data respectivă. (A se vedea punctele A50–A53)

Conducerea nu este dispusă să extindă evaluarea

22. În cazul în care conducerea nu este dispusă să își extindă evaluarea atunci când auditorul îi solicită acest lucru, auditorul trebuie să discute problema cu conducerea și, acolo unde este cazul, cu persoanele responsabile cu guvernarea. (A se vedea punctele A54–A56)
23. Dacă, ulterior discuției prevăzute la punctul 22, conform raționamentului profesional al auditorului, este necesar în cazul conducerii să își extindă evaluarea, iar aceasta nu este dispusă să facă acest lucru, auditorul trebuie să stabilească implicațiile pentru audit. (A se vedea punctul A57)

Informații utilizate în evaluarea conducerii

24. În examinarea evaluării conducerii, auditorul trebuie să ia în considerare dacă evaluarea conducerii include toate informațiile relevante de care auditorul ia cunoștință ca urmare a efectuării auditului.
25. Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat anterior auditorului, auditorul trebuie:
- (a) Discute aspectul cu conducerea pentru a înțelege efectele acelor evenimente sau condiții asupra evaluării conducerii privind capacitatea entității de a continua activitatea și să solicite conducerii să evalueze potențiala lor semnificație;
 - (b) Determine dacă este necesar să solicite conducerii să își revizuiască evaluarea continuității activității pentru a aborda efectul acelor evenimente sau condiții; și (A se vedea punctul A58)
 - (c) Dacă este cazul, să conceapă și efectueze proceduri de audit suplimentare pentru a examina modul în care conducerea a evaluat capacitatea entității de a continua activitatea în conformitate cu punctele 17-19.

⁷ ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 5(b)

Evaluarea planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare

26. Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a își continua activitatea, auditorul trebuie să evalueze planurile conducerii pentru acțiuni viitoare în raport cu evaluarea continuității activității, inclusiv dacă: (A se vedea punctele A59–A62)
- (a) Rezultatul acestor planuri este probabil suficient pentru a atenua efectele evenimentelor sau condițiilor identificate;
 - (b) Planurile conducerii sunt fezabile în circumstanțele date; și
 - (c) Conducerea are atât intenția, cât și capacitatea de a lua în considerare anumite acțiuni.
27. Dacă planurile conducerii pentru acțiuni viitoare includ utilizarea unor ipoteze sau date semnificative, auditorul trebuie să efectueze procedurile de audit prevăzute la punctul 19 literele (b)-(c).

Sprijin financiar din partea unor terți sau a unor părți afiliate, inclusiv a proprietarului-cu funcție de conducere a entității

28. Dacă planurile conducerii pentru acțiuni viitoare includ sprijin financiar din partea unor terți sau a unor părți afiliate, inclusiv din partea proprietarului-cu funcție de conducere a entității, auditorul trebuie să obțină probe de audit cu privire la intenția și capacitatea acestor părți de a menține sau de a furniza sprijinul financiar necesar. (A se vedea punctele A63–A65)

Informații care devin cunoscute după data raportului auditorului

29. Dacă auditorul ia la cunoștință de informații suplimentare ulterior datei raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare, care sunt legate de evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a își continua activitatea, auditorul trebuie să efectueze proceduri în conformitate cu ISA 560. (A se vedea punctul A66)

Evaluarea probelor de audit obținute și formularea concluziilor

30. Auditorul trebuie să evalueze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate, și să concluzioneze, cu privire la gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare. Astfel, auditorul trebuie să: (A se vedea punctul A67)
- (a) evalueze dacă raționamentele și deciziile luate de conducere în evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea, chiar dacă sunt rezonabile la nivel individual, reprezintă indicatori ai unui posibil subiectivism al conducerii. Atunci când sunt identificați indicatori ai unui posibil subiectivism al conducerii, auditorul trebuie să evalueze implicațiile pentru audit. (A se vedea punctele A68–A71)
 - (b) Să ia în considerare toate probele de audit obținute, inclusiv probele de audit care sunt consecvente sau inconsistente cu alte probe de audit, indiferent dacă acestea par să coroboreze sau să contrazică afirmațiile din situațiile financiare.
31. Pe baza probelor de audit obținute, auditorul trebuie să concluzioneze dacă, potrivit raționamentului auditorului, există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. (A se vedea punctul A72)

Caracterul adecvat al prezentărilor de informații

Caracterul adecvat al prezentărilor de informații atunci când nu există incertitudini semnificative

32. În cazul în care au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a își continua activitatea, dar, pe baza probelor de audit obținute, auditorul concluzionează că nu există o incertitudine semnificativă, acesta trebuie să evalueze măsura în care, având în vedere cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, situațiile financiare asigură prezentări de informații adecvate cu privire la aceste evenimente sau condiții, inclusiv, după caz, atunci când conducerea emite raționamente semnificative pentru a concluziona că nu există o incertitudine semnificativă (A se vedea punctele A73–A76)

Caracterul adecvat al prezentărilor de informații atunci când există o incertitudine semnificativă

33. Dacă auditorul concluzionează că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității este adecvată în circumstanțele date, dar există o incertitudine semnificativă, auditorul trebuie să determine dacă situațiile financiare: (A se vedea punctul A77)
- (a) Prezintă în mod adecvat principalele evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea precum și planurile conducerii privind acțiunile viitoare de a aborda aceste evenimente sau condiții; și

- (b) Prezintă în mod clar faptul că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea și că, din acest motiv, s-ar putea ca entitatea să nu fie în măsură să își valorifice activele și să își achite datoriile în cursul normal al activității.

Atunci când există o incertitudine semnificativă, este necesară o prezentare adecvată a naturii și implicațiilor incertitudinii:

- (i) În cazul unui cadru de raportare financiară bazat pe prezentarea fidelă, prezentarea fidelă a situațiilor financiare sau,
- (ii) În cazul unui cadru de conformitate, pentru ca situațiile financiare să nu fie înșelătoare.

Implicații pentru raportul auditorului

Utilizarea principiului continuității activității este adecvată – Nu există nicio incertitudine semnificativă

34. Dacă auditorul concluzionează că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității este adecvată în circumstanțele date și nu există nicio incertitudine semnificativă, auditorul trebuie să includă o secțiune separată în raportul său cu titlul „Continuitatea activității” și: (A se vedea punctele A78–A79)

- (a) Să menționeze faptul că: (A se vedea punctele A80–A81)
 - (i) În contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei sale asupra acestora, auditorul a concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată;
 - (ii) Pe baza probelor de audit obținute, auditorul nu a identificat o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea; și
 - (iii) Concluziile auditorului se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului și nu reprezintă o garanție cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- (b) Pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate, atunci când conducerea emite raționamente semnificative pentru a concluziona că nu există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea: (A se vedea punctele A82–A83, A89)
 - (i) Să includă o referință la prezentarea (prezentările) aferentă(e) din situațiile financiare, dacă există; și (A se vedea punctele A73–A76)
 - (ii) Să descrie modul în care auditorul a examinat evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea. (A se vedea punctele A84–A88)

Utilizarea principiului continuității activității este adecvată - Există o incertitudine semnificativă

Incetitudinea semnificativă este prezentată adecvat în situațiile financiare

35. Dacă în situațiile financiare sunt prezentate informații în mod adecvat despre incertitudinea semnificativă, auditorul trebuie să exprime o opinie fără rezerve, iar raportul auditorului trebuie să includă o secțiune separată sub titlul „Incetitudine semnificativă legată de continuitatea activității” și: (A se vedea punctele A78–A79, A90–A91)

- (a) Să includă o referință la prezentarea (prezentările) de informații corespunzătoare din situațiile financiare; (A se vedea punctele A73, A77)
- (b) Pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate, să descrie modul în care auditorul a examinat evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea; (A se vedea punctele A84–A88)
- (c) Să precizeze că aceste evenimente sau condiții indică existența unei incertitudini semnificative care poate pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.;
- (d) Să precizeze că:
 - (i) Opinia auditorului nu este modificată cu privire la aspectul respectiv;
 - (ii) În contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei auditorului asupra acestora, auditorul a concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată; și
 - (iii) Concluziile auditorului se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului și nu reprezintă o garanție cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.

În situațiile financiare nu este realizată prezentarea adecvată a unei incertitudini semnificative

36. Dacă în situațiile financiare nu este realizată o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative, auditorul trebuie: (A se vedea punctele A78–A79, A90, A92)
- (a) Să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705 (revizuit);⁸
 - (b) În secțiunea Baza opiniei cu rezerve (contrare) din raportul auditorului, să afirme că există o incertitudine semnificativă și că situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest aspect;
 - (c) Să includă în raportul auditorului o secțiune separată sub titlul „Incetitudine semnificativă legată de continuitatea activității” și:
 - (i) Să atragă atenția asupra secțiunii „Baza opiniei cu rezerve (contrare)” din raportul auditorului, care menționează existența unei incertitudini semnificative care nu a fost prezentată în mod adecvat în situațiile financiare.;
 - (ii) Să afirme că:
 - a. În contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei auditorului asupra acestora, auditorul a concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată; și
 - b. Concluziile auditorului se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului și nu reprezintă o garanție cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Considerații atunci când auditorul este în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare

37. Atunci când auditorul este în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, cu excepția cazului în care acest lucru este impus de lege sau de reglementări, auditorul nu trebuie să includă în raportul său secțiuni separate privind continuitatea activității sau incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității.⁹ (A se vedea punctele A93–A94)

Utilizarea principiului continuității activității este inadecvată

38. În cazul în care situațiile financiare au fost întocmite prin utilizarea principiului continuității activității, însă, potrivit raționamentului auditorului, modul în care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare este inadecvat: (A se vedea punctele A95–A96)
- (a) auditorul trebuie să exprime o opinie contrară; și
 - (b) cu excepția cazului în care acest lucru este impus de lege sau reglementări, auditorul nu trebuie să includă în raportul său secțiuni separate privind continuitatea activității sau incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității.

Declarații scrise

39. Auditorul trebuie să solicite declarații scrise din partea conducerii și, acolo unde este cazul, a persoanelor responsabile cu guvernanța, care să abordeze: (A se vedea punctul A97)
- (a) Dacă utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată;
 - (b) Dacă metoda, ipotezele semnificative și datele utilizate în evaluarea de către conducere a continuității activității și orice prezentări de informații conexe sunt adecvate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil;
 - (c) Că evaluarea conducerii privind continuitatea activității reflectă toate evenimentele sau condițiile care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a continua activitatea de care conducerea are cunoștință și că toate aceste evenimente sau condiții, dacă există, au fost prezentate auditorului; și
 - (d) Că aspectele relevante pentru continuitatea activității au fost prezentate în mod adecvat în situațiile financiare, inclusiv, atunci când este cazul, raționamentele semnificative făcute de conducere pentru a concluziona că nu există o incertitudine semnificativă.
40. Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, declarațiile scrise cerute de punctul 39 trebuie să abordeze și: (A se vedea punctul A97)

⁸ ISA 705 ((revizuit), Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent

⁹ ISA 705 (Revizuit), punctul 29

- (a) Planurile conducerii pentru acțiuni viitoare și dacă aceste planuri atenuează efectele evenimentelor sau condițiilor identificate;
- (b) Fezabilitatea acestor planuri; și
- (c) Dacă conducerea are intenția de a implementa anumite acțiuni și are capacitatea de a face acest lucru.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

41. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității,¹⁰ auditorul trebuie să comunice în timp util cu persoanele responsabile cu guvernarea evenimentele sau condițiile identificate care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea. (A se vedea punctele A98–A99)
42. Dacă sunt identificate evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea: (A se vedea punctul A100)
 - (a) Dacă evenimentele sau condițiile constituie o incertitudine semnificativă;
 - (b) Dacă utilizarea de către conducere a principiului continuității activității este adecvată în întocmirea situațiilor financiare;
 - (c) O prezentare generală a procedurilor de audit efectuate și baza concluziilor auditorului, inclusiv evaluarea auditorului asupra planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare;
 - (d) Adecvarea prezentărilor de informații aferente din situațiile financiare, inclusiv prezentarea informațiilor care descriu raționamentele semnificative făcute de conducere și factorii atenuanți din planurile conducerii care sunt importanți pentru succesul în depășirea efectelor adverse ale evenimentelor sau condițiilor;
 - (e) După caz, reticența conducerii de a face sau de a extinde evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea atunci când i se solicită; și
 - (f) Implicațiile pentru audit sau pentru raportul auditorului. (A se vedea punctul A101)

Raportarea către o autoritate competentă din afara entității

43. Atunci când auditorul are în vedere includerea unei secțiuni separate sub titlul „Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității” în raportul său sau emiterea unei opinii modificate cu privire la aspecte legate de continuitatea activității, auditorul trebuie să determine dacă legile, reglementările sau cerințele etice relevante: (A se vedea punctele A102–A105)
 - (a) Să solicite auditorului să raporteze unei autorități competente din afara entității.
 - (b) Să stabilească responsabilități sau drepturi în temeiul cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității poate fi adecvată în astfel de circumstanțe.

Documentația

44. La aplicarea ISA 230,¹¹ auditorul trebuie să includă în documentația de audit raționamentele profesionale semnificative formulate cu privire la:
 - (a) Concluziile privind:
 - (i) Caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare; și
 - (ii) Dacă există sau nu o incertitudine semnificativă; și
 - (b) Determinarea caracterului adecvat al informațiilor prezentate de conducere în situațiile financiare referitoare la continuitatea activității.

¹⁰ ISA 260 (Revizuit), punctul 13

¹¹ ISA 230, Documentația de *audit*, punctele 8–11, A6–A7 și Anexa

*
* *

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctul 1)

- A1. Pe lângă aspectele abordate de prezentul ISA, ISA 701¹² tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspectele-cheie de audit în raportul auditorului. ISA prevede faptul că, atunci când se aplică ISA 701, următoarele sunt, prin natura lor, aspecte-cheie de audit:¹³
- O incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea; sau
 - Atunci când conducerea a formulat raționamente semnificative pentru a concluziona că nu există nicio incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativă capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Totuși, în astfel de circumstanțe, implicațiile pentru raportul auditorului sunt în conformitate cu prezentul ISA.

- A2. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, atunci când auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că nu există o incertitudine semnificativă și conducerea a formulat raționamente semnificative pentru a concluziona că nu există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, prezentul ISA impune auditorului să prezinte la paragraful „Continuitatea activității” din raportul auditorului modul în care auditorul a examinat modul în care conducerea a evaluat capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Principiul continuității activității

Considerente specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctul 2)

- A3. Utilizarea de către conducere a principiului continuității activității este relevantă și pentru entitățile din sectorul public. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) 1 abordează problema capacității entităților din sectorul public de a-și continua activitatea.¹⁴ Riscuri legate de continuitatea activității pot apărea în situațiile în care entitățile din sectorul public operează în scopul obținerii de profit, dar fără a se limita la acestea, acolo unde sprijinul guvernamental ar putea fi redus sau retras ori în cazul privatizării. Evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în sectorul public pot include situațiile în care entitatea din sectorul public nu dispune de finanțare pentru a-și continua existența sau în care se iau decizii politice care afectează serviciile furnizate de entitatea din sectorul public.

Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea

Responsabilitățile conducerii (A se vedea punctul 3)

- A4. Circumstanțele în care entitățile întocmesc situațiile financiare pe baza principiului continuității activității pot varia. De exemplu, IAS 1 explică faptul că aceste circumstanțe pot varia de la momentul în care o entitate are un istoric de operațiuni profitabile și acces facil la resurse financiare, până la momentul în care conducerea poate fi nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori referitori la profitabilitatea actuală și preconizată, graficele de rambursare a datoriilor și sursele potențiale de înlocuire a finanțării înainte de a se putea asigura că principiul continuității activității este adecvat.¹⁵

Definiție (A se vedea punctul 10)

- A5. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate utiliza sau nu în mod explicit termenul „incertitudine semnificativă” atunci când descrie incertitudinile care trebuie prezentate în situațiile financiare referitoare la evenimente sau condiții care pot pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea. De exemplu, termenul „incertitudine semnificativă” este utilizat în IAS 1 și IPSAS 1. În alte cadre de raportare financiară, termenul „incertitudine semnificativă” este utilizat în circumstanțe similare. Auditorul este obligat, conform punctului 31, să concluzioneze dacă există o incertitudine semnificativă, indiferent dacă sau cum definește cadrul de raportare financiară aplicabil o „incertitudine semnificativă”. De asemenea, cadrul de raportare financiară aplicabil poate să nu definească sau să nu descrie termenul „pot genera îndoieli semnificative cu privire la” sau poate utiliza alți termeni sau expresii.

¹² ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

¹³ ISA 701, punctul 15

¹⁴ IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, punctele 38–41

¹⁵ IAS 1, punctul 26

- A6. Planurile pentru acțiuni viitoare pot include, de exemplu, ca conducerea să valorifice activele mai devreme decât s-a prevăzut inițial sau să obțină surse alternative sau suplimentare de lichiditate pentru a sprijini capacitatea entității de a își continua activitatea (a se vedea și punctele 26-28). În astfel de circumstanțe, plasarea în timp a evenimentelor sau condițiilor care dau naștere incertitudinii poate fi, de asemenea, relevantă. De exemplu, cu cât perioada de timp în care conducerea trebuie să ia măsuri este mai scurtă, cu atât poate fi mai semnificativă incertitudinea cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea.

Proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe

Evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea (A se vedea punctul 11)

- A7. Este posibil ca anumite evenimente sau condiții să nu ridice îndoieli semnificative atunci când sunt luate în considerare individual, însă, atunci când sunt luate în considerare împreună cu alte evenimente sau condiții, acestea pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Exemple:

Următoarele sunt exemple de evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Această listă nu este exhaustivă.

Din punct de vedere financiar

- Datoria netă sau poziția datoriei nete curente.
- Împrumuturi cu termen fix care se apropie de scadență fără perspective realiste de reînnoire sau rambursare; sau dependența excesivă de împrumuturi pe termen scurt pentru a finanța activele pe termen lung.
- Indicii privind retragerea sprijinului financiar de către creditorii.
- Fluxuri de numerar din exploatare negative sau incapacitatea de a genera fluxuri de numerar din exploatare indicată de situații financiare istorice sau prospective.
- Indicatori financiari cheie nefavorabili.
- Pierderi din exploatare substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor utilizate pentru a genera fluxuri de numerar.
- Restanțe sau întreruperea plății dividendelor.
- Incapacitatea de a plăti creditorii la datele scadente.
- Nerespectarea sau capacitatea limitată de a îndeplini rambursarea datoriilor sau alte cerințe privind clauzele contractuale de împrumut sau de a respecta termenii contractelor de împrumut.
- Trecerea de la tranzacții de credit la tranzacții cu plată la livrare (ramburs) în relația cu furnizorii.
- Incapacitatea de a obține finanțare pentru dezvoltarea de produse noi esențiale sau pentru alte investiții esențiale.
- Expunerea la riscul de lichiditate ca urmare a neconcordanței dintre scadențele activelor și pasivelor financiare.

Din punct de vedere operațional

- Intențiile conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta operațiunile.
- Pierderea persoanelor-cheie și a conducerii fără a avea înlocuitori.
- Pierderea unei piețe importante, a unui client-cheie (unor clienți-cheie), a unei francize, a unei licențe sau a furnizorului principal (furnizorilor principali).
- Dificultăți legate de forța de muncă.
- Lipsa unor materii prime importante.
- Apariția unui competitor de mare succes..

Din alte puncte de vedere

- Întreruperea semnificativă sau susținută a activității din cauza unui atac cibernetic (de exemplu, refuzul accesului la informații sau incapacitatea de a furniza servicii).

- Nerespectarea cerințelor legate de capital sau a altor cerințe statutare sau de reglementare, cum ar fi cerințe privind solvabilitatea sau lichiditatea în cazul instituțiilor financiare.
- Proceduri legale sau de reglementare în desfășurare împotriva entității, care, dacă ar fi încheiate cu succes, ar putea avea ca rezultat pretenții pe care este puțin probabil ca entitatea să le poată satisface.
- Modificări în legislație sau reglementări ori politici guvernamentale care se preconizează să afecteze în mod negativ entitatea, inclusiv aspecte legate de sustenabilitate.
- Scăderea substanțială a prețului acțiunilor.
- Expuneri semnificative la piețe volatile, cum ar fi cursurile de schimb, mărfurile (de exemplu, prețurile țițeiului), acțiunile sau ratele dobânzilor.
- Catastrofe neasigurate sau asigurate inadecvat atunci când acestea se produc (de exemplu un cutremur).
- Schimbări de mediu, cum ar fi războaie, tulburări civile, epidemii care se preconizează că vor afecta negativ entitatea sau riscuri fizice legate de schimbările climatice (de exemplu, inundații extreme).

A8. În anumite circumstanțe, auditorul poate identifica factori de risc de fraudă în urma evenimentelor sau condițiilor care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea și care au relevanță pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, în conformitate cu ISA 240 (Revizuit).¹⁶

Example:

- Fluxurile de numerar negative recurente din exploatare sau incapacitatea de a genera fluxuri de numerar din exploatare pot crea o amenințare de faliment, executare silită sau preluare ostilă, ceea ce poate indica un stimulent sau o presiune pentru a comite fraudă.
- Nerespectarea sau capacitatea marginală de a îndeplini cerințele privind clauzele contractuale de îndatorare poate amenința capacitatea de a reînnoi împrumuturile și poate indica un stimulent sau o presiune pentru a îmbunătăți performanța afacerii sau pentru a denatura intenționat situațiile financiare.

Procedurile de evaluare a riscurilor și activități conexe (A se vedea punctele 11–12)

- A9. ISA 315 (Revizuit 2019) conține cerințe și îndrumări privind responsabilitatea auditorului de obține o înțelegere a entității și mediului acesteia, a cadrului de raportare financiară aplicabil și sistemul de control intern al entității, precum și de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, fie cauzată de fraudă, fie de eroare. Cerințele și îndrumările din prezentul ISA se referă la sau dezvoltă cerințele ISA 315 (Revizuit 2019) relevante pentru identificarea evenimentelor sau condițiilor care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- A10. Procedurile de evaluare a riscurilor și activitățile conexe ajută auditorul să determine dacă utilizarea de către conducere a principiului continuității activității este susceptibilă să constituie o problemă importantă și impactul acesteia asupra planificării auditului. În special, atunci când efectuează proceduri de evaluare a riscurilor, cum ar fi cele prevăzute de punctele 11-12, auditorul poate identifica informații despre anumite evenimente sau condiții care, atunci când sunt luate în considerare individual sau colectiv, indică faptul că există evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea. Aceste proceduri permit, de asemenea, discuții la un moment mai oportun cu conducerea, inclusiv o discuție despre planurile conducerii pentru acțiuni viitoare și rezolvarea oricăror probleme identificate legate de continuitatea activității atunci când sunt identificate evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativă capacitatea entității de a își continua activitatea. Auditorul utilizează raționamentul profesional pentru a determina natura și amploarea procedurilor de evaluare a riscurilor care trebuie efectuate pentru a îndeplini cerințele prezentului ISA.
- A11. ISA 315 (Revizuit 2019)¹⁷ impune auditorului să conceapă și să efectueze proceduri de evaluare a riscurilor într-un mod care să nu fie subiectiv în sensul obținerii de probe de audit care pot fi coroboratoare sau în direcția excluderii probelor de audit care pot fi contradictorii. Proiectarea și efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor într-un mod imparțial poate ajuta auditorul să identifice informațiile potențial contradictorii. Acest lucru poate ajuta auditorul să își mențină scepticismul profesional atunci când identifică dacă evenimentele sau condițiile care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea dau naștere unui risc de subiectivism din partea conducerii în întocmirea situațiilor financiare (a se vedea și punctele A68-A71).

¹⁶ ISA 240, Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare, punctul 24

¹⁷ ISA 315 (revizuit), punctul 13

A12. Următoarele sunt exemple de proceduri de evaluare a riscurilor care pot fi relevante:

Exemple:

Entitatea și mediul său

- Întrebări adresate personalului de planificare și analiză financiară cu privire la fluxul de numerar, profit și alte previziuni relevante pentru a înțelege analiza de sensibilitate aferentă câștigurilor viitoare incluse în evaluarea conducerii privind continuitatea activității.
- Întrebări adresate consilierului juridic al entității cu privire la existența litigiilor și a reclamațiilor și la caracterul rezonabil al evaluărilor conducerii privind rezultatul acestora și estimarea implicațiilor financiare ale acestora.
- Revizuirea previziunilor anterioare (revizuire retrospectivă) pentru a obține informații privind eficacitatea procesului de evaluare a continuității activității de către conducere.
- Inspectarea termenilor obligațiunilor și ai contractelor de împrumut și determinarea eventualelor încălcări ale acestora.

Cadrul de raportare financiară aplicabil

- Revizuirea prezentărilor de informații privind raționamentele și ipotezele semnificative pe care conducerea le face cu privire la viitor, incluse în cele mai recente situații financiare disponibile ale entității, care pot indica evenimente sau condiții pot genera îndoeli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Sistemul de control intern al entității

- Inspectarea proceselor-verbale ale adunărilor generale ale acționarilor, ale persoanelor responsabile cu guvernanța și ale comitetelor relevante pentru a identifica dificultăți de finanțare.

A13. Auditorul poate utiliza, de asemenea, instrumente și tehnici automatizate atunci când proiectează și efectuează proceduri de evaluare a riscurilor conform cerințelor de la punctul 11.

Exemple:

Auditorul poate utiliza instrumente și tehnici automatizate atunci când:

- Efectuează proceduri analitice pentru a înțelege tendințele indicatorilor financiari cheie (de exemplu, principalele surse de câștiguri ale entității și relația acestora cu generarea de numerar) sau pentru a identifica inconsecvențe sau evenimente neobișnuite.
- Aplică modele predictive pentru a evalua situația financiară a unei entități sau pentru a înțelege impactul evenimentelor sau condițiilor care pot genera îndoeli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea (de exemplu, modele pentru prezicerea falimentului sau a insolvenței).

Scalabilitate (A se vedea punctele 11–12)

A14. Natura și amploarea procedurilor de evaluare a riscurilor efectuate de auditor pot varia în funcție de natura și circumstanțele entității.

Exemple:

Entitatea și mediul său

- Natura și amploarea procedurilor de evaluare a riscurilor efectuate de auditor pentru a înțelege măsurile utilizate, intern și extern, pentru a evalua performanța financiară a entității vor fi probabil mai extinse pentru entitățile cu structură și activități comerciale complexe. Astfel de entități pot avea, de asemenea, acorduri complexe de împrumut cu creditorii, furnizori sau entități din grup. În schimb, pentru entitățile mai mici sau mai puțin complexe ale căror activități comerciale sunt simple, cu puține domenii de afaceri și cu acorduri de împrumut simple, procedurile de evaluare a riscurilor efectuate de auditor vor fi probabil mai puțin extinse.

Cadrul de raportare financiară aplicabil

- Atunci când activitățile comerciale ale entității sunt afectate într-o măsură mai mică de incertitudini legate de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, prezentările de informații din situațiile financiare ale entității pot fi simple, iar cerințele de raportare

financiară aplicabile pot fi mai simplu de aplicat. În astfel de circumstanțe, procedurile auditorului pentru a înțelege baza de utilizare preconizată de către conducere a principiului continuității activității vor fi probabil mai puțin extinse.

Sistemul de control intern al entității

- Natura și amploarea procedurilor de evaluare a riscurilor efectuate de auditor pot depinde, de asemenea, de măsura în care anumite aspecte se aplică în circumstanțele date. De exemplu, persoanele responsabile cu guvernanta în entități mai mici sau mai puțin complexe pot să nu includă membri independenți sau externi care exercită supravegherea evaluării de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea. În plus, procesul de evaluare a riscurilor entității poate fi realizat prin implicarea directă a proprietarului-cu funcție de conducere.

A15. Următoarele considerații pot fi relevante pentru entități mai mici sau mai puțin complexe:

- Dimensiunea unei entități poate afecta capacitatea acesteia de a rezista condițiilor adverse. Entitățile mai mici pot fi capabile să răspundă rapid la exploatarea oportunităților, însă este posibil să nu dispună de rezervele necesare susținerii operațiunilor.
- Condițiile de o relevanță aparte pentru entitățile mai mici includ riscul ca băncile și alți creditori să înceteze să mai susțină entitatea, precum și posibila pierdere a unui furnizor principal, a unui client principal, a unui angajat-cheie sau a dreptului de a opera sub o licență, franciză sau alt acord legal.

Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității

Entitatea și mediul său (A se vedea punctele 12(a), 12(c))

A16. Modelul de afaceri, obiectivele, strategiile și riscurile comerciale aferente ale entității pot genera evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Unele riscuri comerciale pot fi atât de semnificative încât au implicații asupra concluziei privind caracterul adecvat al utilizării de către entitate a principiului continuității activității și asupra existenței unei incertitudini semnificative.

Exemple:

- Evoluții ale industriei, cum ar fi lipsa accesului la personalul sau expertiza adecvate pentru a face față schimbărilor din industrie sau pierderea unor clienți importanți sau a cotei de piață.
- Produse și servicii noi care pot duce la o creștere a răspunderii pentru produse.
- Extinderea activității entității și cererea care nu a fost estimată cu exactitate.
- Cerințe de reglementare care duc la o expunere legală sporită sau la impacturi financiare sau restricții asupra activităților comerciale, inclusiv cele care decurg din aspecte legate de sustenabilitate.
- Nevoi de finanțare actuale și viitoare, cum ar fi pierderea finanțării din cauza incapacității entității de a îndeplini anumite praguri de venit prestabilite.
- Stimulente și presiuni asupra conducerii, care pot duce la subiectivism din partea conducerii și, prin urmare, pot afecta rezonabilitatea ipotezelor utilizate în evaluarea de către conducere a capacității entității de a își continua activitatea.

A17. Conducerea va utiliza probabil informațiile disponibile despre viitor, precum și informațiile istorice din surse interne și externe, atunci când identifică evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a continua activitatea. Obținerea unei înțelegeri a măsurilor utilizate, interne sau externe, poate evidenția rezultate sau tendințe neașteptate care pot indica evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a continua activitatea.

Exemple:

- Indicatorii interni de performanță pot indica o scădere neobișnuită a volumului vânzărilor în comparație cu cel al altor entități din aceeași industrie, ceea ce poate indica o scădere semnificativă a cotei de piață sau pierderea clienților.
- Sursele de informații externe, cum ar fi datele privind prețurile, datele comparabile despre concurenți (date de referință) sau datele macroeconomice, pot indica factori concurențiali, industriali, economici și de altă natură care sunt utilizați în previziunile entității, în fluxul de numerar viitor și în procesele de bugetare.

- Analiza performanței financiare a entității de către părți externe, cum ar fi analiști, agenții de credit sau investitori instituționali, poate evidenția inconsecvențe cu indicatorii de performanță ai conducerii.

Cadrul de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctele 12(d), 12(e))

- A18. Înțelegerea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil oferă auditorului informații despre criteriile de recunoaștere, evaluare și prezentare din cadrul de raportare financiară aplicabil și despre modul în care acestea se aplică la întocmirea situațiilor financiare în baza principiului continuității activității. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate include, de asemenea, cerințe de prezentare a informațiilor cu privire la raționamentele și ipotezele semnificative pe care le face conducerea pentru a concluziona dacă există sau nu o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității. Legislația sau reglementările pot include, de asemenea, cerințe de prezentare a informațiilor și alte cerințe detaliate la întocmirea situațiilor financiare în baza principiului continuității activității.
- A19. Natura, amploarea, plasarea în timp și frecvența evaluării de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea pot varia de la o entitate la alta. În unele entități, conducerea poate efectua evaluări ale capacității entității de a-și continua activitatea mai frecvent, ca parte a monitorizării continue, în timp ce în alte entități aceasta se poate face anual. Dacă o astfel de evaluare nu a fost încă efectuată, auditorul poate înțelege baza de utilizare preconizată a principiului continuității activității prin discuții cu conducerea și poate solicita conducerii să afle dacă au fost identificate evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Considerații specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctele 12(d), 12(e))

- A20. În unele jurisdicții, cadrul de raportare financiară aplicabil poate include îndrumări specifice pentru entitățile din sectorul public în legătură cu continuitatea activității, relevante pentru evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea. De exemplu, astfel de îndrumări pot recunoaște relevanța luării în considerare a naturii continue a programelor guvernamentale pentru anumite entități din sectorul public și prezumția continuării serviciilor publice și a finanțării guvernamentale asociate pentru furnizarea acestor programe.

Sistemul de control intern al entității (A se vedea punctele 12(f), 12(h), 12(i))

- A21. Obținerea unei înțelegeri a supravegherii efectuate de către persoanele responsabile cu guvernanta poate fi deosebit de importantă atunci când se evaluează capacitatea entității de a-și continua activitatea:
- Necesită un raționament semnificativ din partea conducerii pentru a evalua dacă există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a continua activitatea; sau
 - Este complex de realizat, de exemplu, din cauza utilizării mai multor surse de date sau a unor ipoteze cu interrelații complexe.
- A22. Eficacitatea evaluării de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea poate fi influențată de supravegherea exercitată de persoanele responsabile cu guvernanta. Auditorul poate înțelege dacă persoanele însărcinate cu guvernanta:
- dețin abilitățile sau cunoștințele necesare pentru a înțelege caracterul adecvat al metodei utilizate de conducere în evaluarea capacității entității de a continua activitatea.
 - dețin abilitățile sau cunoștințele necesare pentru a înțelege dacă evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a continua activitatea a fost efectuată în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.
 - sunt independente de conducere, dețin informațiile necesare pentru a evalua în timp util modul în care conducerea a efectuat evaluarea capacității entității de a continua activitatea și autoritatea de a pune sub semnul întrebării acțiunile conducerii atunci când aceste acțiuni par a fi inadecvate sau necorespunzătoare.
 - supraveghează procesul conducerii pentru evaluarea capacității entității de a continua activitatea.
- A23. Aspectele care pot fi relevante pentru obținerea unei înțelegeri de către auditor a modului în care conducerea stabilește metoda relevantă, ipotezele semnificative și datele pot include:
- Baza pentru alegerea de către conducere a metodei, ipotezelor și datelor utilizate în evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea; și
 - Dacă conducerea a luat în considerare metode, ipoteze sau date alternative, inclusiv:
 - Cum stabilește conducerea că ipotezele sunt relevante și complete.
 - Cum stabilește conducerea relevanța, acuratețea și exhaustivitatea a datelor utilizate în evaluare.

- A24. Dacă conducerea și-a modificat metoda de evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea față de perioada anterioară, se pot lua în considerare dacă noua metodă este, de exemplu, mai adecvată, dacă este ea însăși un răspuns la schimbările mediului sau la circumstanțele care afectează entitatea sau la modificările cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil sau ale mediului de reglementare sau dacă conducerea are un alt motiv valid. Dacă conducerea nu și-a modificat metoda de evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea, se pot lua în considerare dacă utilizarea în continuare a metodei anterioare, a ipotezelor semnificative și a datelor este adecvată, având în vedere mediul sau circumstanțele actuale.
- A25. Prezentările de informații referitoare la capacitatea entității de a-și continua activitatea pot conține informații obținute din alte înregistrări justificative și informații din afara registrelor generale și auxiliare (de exemplu, informații generate de sistemul de gestionare a riscurilor al unei entități despre strategiile de acoperire a riscurilor sau analiza sensibilității derivată din modele financiare care demonstrează că conducerea a luat în considerare ipoteze alternative). Ca parte a procesului de înțelegere a sistemului de control intern al entității, auditorul poate lua în considerare modul în care conducerea determină caracterul adecvat al acestor informații utilizate pentru elaborarea prezentărilor de informații referitoare la capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Menținerea vigilenței pe parcursul auditului cu privire la informațiile despre evenimente și condiții (A se vedea punctul 13)

- A26. ISA 315 (Revizuit 2019)¹⁸ prevede ca obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului acesteia, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității este un proces dinamic și iterativ de colectare, actualizare și analiză a informațiilor și continuă pe tot parcursul auditului. Prin urmare, stabilirea de către auditor a faptului că au fost identificate evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea se poate schimba pe măsură ce se obțin informații noi.

Exemple:

Auditorul poate identifica un risc de denaturare semnificativă asociat cu aserțiunea de evaluare pentru un creditor de împrumuturi imobiliare pe termen mediu, din cauza unei scăderi a valorilor pieței imobiliare. Același eveniment, în combinație cu o recesiune economică severă, poate avea consecințe pe termen lung și un impact mai mare asupra evaluării riscului de denaturare semnificativă, care poate indica, de asemenea, un eveniment sau o condiție care poate pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.

- A27. ISA 315 (Revizuit 2019) impune auditorului să revizuiască identificarea sau evaluarea de către acesta a riscurilor de denaturare semnificativă dacă auditorul obține informații noi care sunt inconsistente cu probele de audit pe care auditorul a bazat inițial identificarea sau evaluarea riscurilor.¹⁹ Dacă, ulterior identificării sau evaluării riscurilor de către auditor, sunt identificate evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, pe lângă efectuarea procedurilor din prezentul ISA, identificarea sau evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă poate necesita revizuire.
- A28. Auditorul poate, de asemenea, să ia cunoștință de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea din:
- Surse externe de informații (de exemplu, informații disponibile public despre performanța financiară a entității de către părți externe, cum ar fi informații despre vânzarea în lipsă de acțiuni, informații prospective din industrie sau macroeconomice, cum ar fi previziunile economice sau de câștiguri).
 - Alte misiuni efectuate pentru entitate (de exemplu, o misiune de proceduri convenite).
 - Analiza de către auditor a celorlalte informații în conformitate cu ISA 720 (Revizuit).²⁰

Considerații specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctul 13)

- A29. În sectorul public, unele entități pot avea responsabilități mai ample de raportare publică, dincolo de întocmirea situațiilor financiare, care pot furniza auditorului informații despre evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea unei entități de a-și continua activitatea. De exemplu, în anumite jurisdicții, entitățile din sectorul public pot fi obligate să raporteze cu privire la sustenabilitatea fiscală pe termen lung a finanțelor unei entități din sectorul public, iar auditorul poate avea responsabilități suplimentare stabilite prin lege sau reglementări cu privire la astfel de informații. În astfel de cazuri, auditorul poate lua cunoștință de preocupări legate de sustenabilitatea fiscală pe termen lung, care pot indica evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.

¹⁸ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul A48

¹⁹ ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 37

²⁰ ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații

Evenimente sau condiții neidentificate sau care nu au fost prezentate anterior de către conducere (A se vedea punctul 14)

- A30. Dacă auditorul identifică evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat auditorului, acest lucru poate constitui o deficiență în controlul intern. ISA 265²¹ se referă la responsabilitatea auditorului de a comunica în mod corespunzător persoanelor responsabile cu guvernarea și conducerii deficiențele în controlul intern pe care auditorul le-a identificat într-un audit al situațiilor financiare.
- A31. Atunci când conducerea a omis în mod intenționat să identifice sau să îi prezinte auditorului evenimente sau condiții care pot pune semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea, o astfel de situație poate ridica îndoieli cu privire la integritatea și onestitatea acesteia, de exemplu când auditorul suspectează o inducere în eroare intenționată. ISA 240 (Revizuit) oferă cerințe și îndrumări ulterioare cu privire la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.²²

Deficiențe de control în cadrul sistemului de control intern al entității (A se vedea punctul 15)

- A32. Atunci când auditorul identifică una sau mai multe deficiențe de control în ceea ce privește evaluarea de către conducere a continuității activității, ISA 265 impune auditorului să determine dacă, individual sau în combinație, deficiențele de control intern constituie o deficiență semnificativă. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru a determina dacă există o deficiență semnificativă de control intern legată de evaluarea de către conducere a continuității activității pot include:
- Absența unui proces stabilit de conducere pentru a identifica, evalua și aborda evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a continua activitatea.
 - Supravegherea inefficientă din partea persoanelor responsabile cu guvernarea asupra evaluării de către conducere a capacității entității de a continua activitatea.
 - Dovezi prin care conducerea nu a identificat sau nu a prezentat evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Aprecierea evaluării conducerii

Solicitarea adresată conducerii de a efectua o evaluare (A se vedea punctul 16)

- A33. Atunci când conducerea nu este dispusă să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea, chiar și atunci când cadrul de raportare financiară nu include o cerință explicită în acest sens, auditorul poate considera lipsa evaluării de către conducere ca o limitare a probelor de audit pe care le-a obținut. În conformitate cu ISA 705 (Revizuit), atunci când posibilele efecte asupra situațiilor financiare ale incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt generalizate, auditorul își exprimă imposibilitatea exprimării unei opinii.

Evaluarea și analiza-suport a conducerii precum și examinarea efectuată de auditor (A se vedea punctul 17)

- A34. Evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea reprezintă o componentă esențială a analizei auditorului dacă:
- Utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată; și
 - Există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- A35. Nu este responsabilitatea auditorului să rectifice lipsa de analiză din partea conducerii. În anumite circumstanțe, însă, lipsa unei analize detaliate din partea conducerii care să îi justifice evaluarea s-ar putea să nu împiedice auditorul să formuleze o concluzie asupra măsurii în care utilizarea de către conducere a principiului continuității activității este adecvată în circumstanțele date. De exemplu, atunci când entitatea are operațiuni profitabile și nu există preocupări legate de lichiditate, iar procesul de evaluare a riscurilor entității nu a identificat evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, metoda, ipotezele și datele utilizate de conducere pentru a-și face evaluarea pot fi mai puțin extinse. Cu toate acestea, în situațiile în care, conform raționamentului profesional al auditorului, conducerea nu a efectuat o evaluare adecvată bazată pe natura și circumstanțele entității, acest aspect poate fi un indicator al unei deficiențe în controlul intern în conformitate cu ISA 265.

²¹ ISA 265, Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernarea și către conducere

²² ISA 240, punctele 26-28

Considerații specifice entităților din sectorul public (A se vedea punctul 17)

A36. Pentru anumite entități din sectorul public care pot beneficia de asistență guvernamentală, evaluarea conducerii privind continuitatea activității poate să nu se bazeze întotdeauna pe teste de solvabilitate sau lichiditate, iar alți factori pot fi mai relevanți atunci când auditorul evaluează capacitatea entității de a își continua activitatea. De exemplu, absența unei modificări a politicii guvernamentale în perioada de evaluare poate fi mai relevantă atunci când se stabilește dacă este probabil ca finanțarea continuă să fie asigurată pentru a permite entității să își valorifice activele și să își achite datoriile în cursul normal al activității și să își continue operațiunile în viitorul previzibil.

Obținerea probelor de audit într-un mod imparțial (A se vedea punctul 18)

A37. Obținerea probelor de audit într-un mod imparțial poate implica obținerea de probe din mai multe surse din interiorul și din afara entității. Cu toate acestea, auditorul nu este obligat să efectueze o căutare exhaustivă pentru a identifica toate sursele posibile de informații care vor fi utilizate ca probe de audit.

Exemple:**Informațiile contradictorii pot include:**

- Rezultatele procedurilor auditorului pentru evaluarea ipotezelor utilizate de conducere într-o prognoză a fluxurilor de numerar evidențiază inconsecvențe cu ipotezele utilizate în alte scopuri, cum ar fi previziunile utilizate pentru a evalua recuperabilitatea activelor fiscale amânate sau deprecierea activelor.
- Informațiile privind istoricul de credit din surse externe pot indica dificultăți financiare pentru un client (clienți) important(i), care nu au fost luate în considerare de conducere la evaluarea recuperabilității soldurilor creanțelor.
- Rezultatul analizei efectuate pentru alte solduri de conturi indică o deteriorare a performanței financiare (de exemplu, creșterea uzurii morale a stocurilor, întârzieri ale plăților de la clienți, modificări ale bazei de clienți, creșterea împrumuturilor sau întârzieri la plățile către creditori), care nu este luată în considerare în mod adecvat de conducere atunci când efectuează evaluarea continuității activității.

Informațiile coroborative pot include:

- Informații disponibile public din surse externe, cum ar fi așteptările analiștilor sau datele din industrie, care sunt în concordanță cu previziunile și ipotezele utilizate de conducere în evaluarea continuității activității.

Metodă, ipoteze semnificative și date utilizate în evaluarea conducerii (A se vedea punctul 19)

A38. Metoda, ipotezele semnificative și datele utilizate de conducere în evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea susțin raționamentele formulate de conducere cu privire la caracterul adecvat al utilizării principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare și dacă există o incertitudine semnificativă.

Metodă (A se vedea punctul 19(a))

A39. „Metoda” se referă la abordarea adoptată de conducere pentru a evalua capacitatea entității de a-și continua activitatea. O metodă se poate baza pe utilizarea informațiilor calitative sau cantitative și implică aplicarea de ipoteze și date, luând în considerare un set de relații dintre acestea.

Exemple:

- Atunci când activitățile comerciale ale entității sunt mai complexe sau susceptibile într-o măsură mai mare la incertitudini legate de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a își continua activitatea, metoda conducerii poate necesita informații din mai multe surse de date istorice și prospective. Metoda poate include, de asemenea, raționamente și ipoteze semnificative cu multiple interrelații între ele sau din surse de date externe entității. Analiza suplimentară poate include efectele scenariilor adverse sau poate utiliza analiza sensibilității și a scenariilor pentru a lua în considerare rezultate alternative legate de profitabilitatea actuală și preconizată a entității, sursele sale de lichiditate, obligațiile financiare și fondurile necesare pentru a menține operațiunile entității în viitorul previzibil. Analiza suplimentară poate reflecta, de asemenea, interdependențele dintre variabilele de risc care au impact asupra riscurilor de lichiditate, piață și credit.
- Atunci când activitățile comerciale ale entității sunt simple sau afacerea este afectată într-o măsură mai mică de incertitudini legate de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a continua activitatea, conducerea poate stabili că cea mai potrivită metodă este de a pregăti o prognoză simplă a fluxului de numerar și a unui buget sau o altă analiză echivalentă care să acopere perioada de evaluare corespunzătoare.

A40. Aspectele care pot fi relevante pentru evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al metodei selectate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, a caracterului adecvat al modificărilor față de perioada anterioară pot include:

- Dacă raționamentul conducerii pentru metoda selectată este adecvată;
- Atunci când conducerea a stabilit că diferite metode duc la rezultate semnificativ diferite, modul în care conducerea a investigat motivele acestor diferențe; și
- Dacă modificările se bazează pe circumstanțe noi sau pe informații noi. Când nu este cazul, modificările pot să nu fie rezonabile sau pot fi un indicator al unui posibil subiectivism din partea conducerii (a se vedea și punctele A68–A71).

A41. Aspectele care pot fi relevante pentru evaluarea de către auditor a exactității matematice a calculelor pot include dacă conducerea a furnizat explicații adecvate pentru calcule avansate sau complexe sau etapele de procesare (de exemplu, formule sau macrocomenzi multiple).

Ipoteze semnificative (A se vedea punctul 19(b))

A42. Considerațiile pentru evaluarea auditorului cu privire la ipotezele semnificative pe care se bazează evaluarea conducerii pot include:

- Justificarea conducerii pentru selectarea ipotezelor;
- Dacă ipotezele utilizate sunt consistente cu cele utilizate în alte domenii ale activităților comerciale ale entității, de exemplu, perspectivele de afaceri, ipotezele din documentele de strategie și ipotezele utilizate în efectuarea estimărilor contabile;
- Dacă ipotezele utilizate de conducere în perioada anterioară au fost rezonabile, de exemplu, prin compararea ipotezelor din anul precedent cu rezultatele reale din anul curent.
- Dacă conducerea a luat în considerare ipoteze alternative pentru a determina efectul modificărilor ipotezelor asupra datelor utilizate în efectuarea evaluării, de exemplu, efectuarea unei analize de sensibilitate care include scenarii „pesimiste” și „optimiste”; și
- Dacă o modificare față de perioadele anterioare în selectarea unei ipoteze se bazează pe circumstanțe noi sau informații noi. Când nu este cazul, modificarea poate să nu fie rezonabilă sau poate fi un indicator al unui posibil subiectivism din partea conducerii (a se vedea și punctele A68–A71).

Exemplu:

Utilizarea instrumentelor și tehnicilor automatizate poate ajuta auditorul atunci când efectuează o analiză de sensibilitate a evaluării conducerii privind continuitatea activității pentru a înțelege modul în care rezultatele sunt afectate de modificările variabilelor de intrare, cum ar fi ratele de actualizare sau de creștere.

Informații (A se vedea punctul 19(c))

A43. Aspectele care pot fi relevante pentru evaluarea de către auditor a relevanței și fiabilității informațiilor pot include, de exemplu, raționamentul conducerii pentru selectarea informațiilor, modul în care conducerea a evaluat dacă informațiile sunt adecvate, sursa acestora sau dacă și cum a fost menținută integritatea informațiilor în toate etapele de procesare a informațiilor.

A44. Atunci când utilizează informații produse de entitate, ISA 500²³ impune auditorului să evalueze dacă informațiile sunt suficient de fiabile pentru scopurile auditorului, inclusiv, după cum este necesar în circumstanțe, pentru a obține probe de audit cu privire la acuratețea și exhaustivitatea informațiilor și să evalueze dacă informațiile sunt suficient de precise și detaliate pentru scopurile auditorului.

A45. Considerațiile pentru evaluarea de către auditor a adecvării informațiilor în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este cazul, a adecvării modificărilor față de perioada anterioară pot include:

- Dacă informațiile utilizate sunt în concordanță cu cele utilizate în altă parte de către conducere în întocmirea situațiilor financiare;
- Dacă modificările aduse informațiilor sunt adecvate și susținute de raționamentul conducerii; și

23 ISA 500, *Probe de audit*, punctul 9

- Dacă o modificare față de perioadele anterioare a surselor sau a elementelor de informații selectate se bazează pe circumstanțe noi sau informații noi. Când nu este cazul, modificarea poate să nu fie rezonabilă sau poate fi un indicator al unui posibil subiectivism din partea conducerii (a se vedea și punctele A68–A71).

Scalabilitate (A se vedea punctul 19)

A46. Natura și amploarea procedurilor auditorului pot varia în funcție de metoda, ipotezele semnificative și informațiile utilizate de conducere pentru a evalua capacitatea entității de a-și continua activitatea, precum și de natura și circumstanțele evenimentelor sau condițiilor care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Exemple:

Metodă

- Cu cât este mai complexă metoda utilizată de conducere pentru a evalua capacitatea entității de a-și continua activitatea, cu atât este mai probabil ca aceasta să fie nevoită să aplice abilități sau cunoștințe specializate în efectuarea evaluării sale. De asemenea, procedurile auditorului pentru evaluarea metodei conducerii vor fi probabil mai extinse. În astfel de circumstanțe, poate fi, de asemenea, adecvată implicarea membrilor echipei misiunii cu abilități sau cunoștințe specializate pentru a asista auditorul în aplicarea procedurilor de audit sau în evaluarea rezultatelor acestor proceduri.
- În schimb, procedurile auditorului pot fi mai puțin extinse atunci când metoda conducerii este mai simplă, cum ar fi atunci când metoda utilizată include un buget simplu, o prognoză de vânzări sau de flux de numerar și o analiză a facilităților și cerințelor de împrumut ale entității.

Ipoteze semnificative

- Atunci când ipotezele utilizate de conducere prezintă, prin natura lor, un grad ridicat de subiectivitate (de exemplu, ipoteze bazate pe planuri elaborate intern privind restructurarea viitoare a unităților de afaceri ale entității), procedurile auditorului vor fi probabil mai ample și pot include luarea în considerare a ipotezelor prospective.
- În schimb, atunci când conducerea utilizează ipoteze folosite în mod obișnuit de alți participanți la piață, procedurile auditorului de evaluare a ipotezelor utilizate de conducere pot fi mai puțin ample și pot include compararea de către auditor a ipotezelor cu cele obținute direct de pe piață sau de la o terți.

Informații

- Atunci când evaluarea conducerii privind continuitatea activității include volume mari de informații din surse multiple, poate exista o complexitate inerentă în evaluarea fiabilității datelor utilizate, iar procedurile auditorului pot utiliza instrumente și tehnici automatizate pentru a evalua fiabilitatea informațiilor utilizate de conducere.
- În schimb, atunci când sursa informațiilor provine dintr-o sursă externă de informații renumită (de exemplu, de la o bancă centrală sau rapoarte statistice din surse renumite și autorizate), procedurile auditorului pentru a analiza fiabilitatea informațiilor pot să nu fie la fel de extinse.

Perioada în afara evaluării conducerii (A se vedea punctul 20)

A47. Auditorul rămâne atent la posibilitatea existenței unor evenimente cunoscute, programate sau nu, ori a unor condiții care se vor produce în afara perioadei de evaluare utilizate de către conducere, care ar putea aduce în discuție gradul de adecvare a utilizării de către conducere a principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare. Gradul de incertitudine asociat rezultatului unui eveniment sau unei condiții crește pe măsură ce evenimentul sau condiția se produce într-un viitor mai îndepărtat.

A48. În afara intervievării conducerii, auditorul nu are responsabilitatea de a efectua orice alte proceduri de audit în vederea identificării unor evenimente sau condiții care ar putea genera îndoeli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea în afara perioadei evaluate de către conducere, care, după cum s-a discutat la punctul 21, ar trebui să fie de cel puțin douăsprezece luni de la data situațiilor financiare.

A49. Atunci când au fost identificate evenimente sau condiții în perioada care aflată în afara evaluării conducerii, în funcție de natura și circumstanțele acestor evenimente sau condiții, auditorul poate lua în considerare să solicite conducerii să revizuiască perioada de evaluare, de exemplu, prin prelungirea acesteia dincolo de douăsprezece luni de la data aprobării situațiilor financiare.

Solicitarea adresată conducerii de a își extinde evaluarea (A se vedea punctul 21)

- A50. Majoritatea cadrelor de raportare financiară care impun o evaluare explicită a conducerii privind continuitatea activității specifică perioada minimă pentru care conducerea este obligată să ia în considerare toate informațiile disponibile.²⁴ Punctul 21 impune auditorului să solicite conducerii să extindă perioada de evaluare dacă acea perioadă acoperă mai puțin de douăsprezece luni de la data aprobării situațiilor financiare. Această cerință se aplică și atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil nu specifică perioada care trebuie acoperită de evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- A51. Data aprobării situațiilor financiare în sensul ISA-urilor este data la care persoanele de conducere abilitate că toate situațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și că persoanele de conducere abilitate au afirmat că și-au asumat responsabilitatea pentru acele situații financiare.²⁵ Cadrul de raportare financiară aplicabil poate utiliza alți termeni pentru a descrie „data aprobării situațiilor financiare.”²⁶
- A52. Pentru a îl ajuta pe auditor să respecte cerința de la punctul 21, acesta poate dori, de asemenea, să discute cu conducerea, într-o etapă incipientă a auditului, data preconizată a aprobării situațiilor financiare. Pentru a evita neînțelegerile, auditorul poate include, de asemenea, în scrisoarea de misiune o referire la așteptarea ca evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea să acopere cel puțin douăsprezece luni de la data aprobării situațiilor financiare.²⁷
- A53. Anumite entități, de exemplu entitățile din sectorul public, care depind de finanțarea continuă din partea guvernului, nu vor avea, în mod normal, certitudinea finanțării dincolo de ciclul bugetar anual al guvernelor. Prin urmare, conducerea va trebui să emită ipoteze cu privire la asigurarea finanțării continue, astfel încât evaluarea conducerii să acopere o perioadă de cel puțin douăsprezece luni de la data aprobării situațiilor financiare. În astfel de circumstanțe, absența informațiilor despre o modificare a politicii guvernamentale poate fi relevantă pentru evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al acestor ipoteze.

Conducerea nu este dispusă să extindă evaluarea (A se vedea punctele 22–23)

- A54. Reticența conducerii de a își extinde evaluarea poate reprezenta o limitare a probelor de audit pe care auditorul dorește să le obțină cu privire la caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare. În consecință, auditorul este obligat să discute aspectul cu conducerea și, acolo unde este cazul, cu persoanele responsabile cu guvernanta și să se intereseze despre motivele deciziei conducerii.
- A55. În cazul în care conducerea a ales să nu prelungească perioada de evaluare, conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta pot fi în măsură să furnizeze informații suplimentare pentru a susține caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare. De exemplu, acest lucru poate fi valabil atunci când entitatea are operațiuni profitabile și nu are probleme de lichiditate, iar conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta nu au identificat evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială semnificativ dincolo de perioada de evaluare pe care au ales-o.
- A56. Nivelul de detaliere și formalitatea procesului conducerii de a-și extinde evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea la cel puțin douăsprezece luni de la data aprobării situațiilor financiare pot varia de la o entitate la alta. În unele entități, conducerea poate pregăti o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea susținută de o analiză detaliată, mai frecvent ca parte a monitorizării sale continue. În alte cazuri, conducerea își poate actualiza evaluarea sa de la data înțocmirii situațiilor financiare până la data aprobării acestora prin mijloace mai puțin formale. Așa cum se explică la punctul A35, o analiză mai puțin extinsă efectuată de conducere pentru a-și susține evaluarea nu poate împiedica auditorul să concluzioneze dacă utilizarea de către conducere a principiului continuității activității este adecvată în circumstanțele date.
- A57. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate care să susțină caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare, ca urmare a deciziei conducerii de a nu-și extinde evaluarea, auditorul poate concluziona că este oportun:
- Să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și să modifice procedurile de audit planificate, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit în 2019).²⁸ De exemplu, dacă decizia conducerii este nerezonabilă în

24 De exemplu, IAS 1 definește aceasta ca o perioadă care ar trebui să fie de cel puțin, dar fără a se limita la, douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei de raportare, iar IPSAS 1 definește aceasta ca o perioadă care ar trebui să fie de cel puțin, dar fără a se limita la, douăsprezece luni de la aprobarea situațiilor financiare..

25 ISA 560, punctul 5(b)

26 De exemplu, IAS 10, Evenimente ulterioare perioadei de raportare, utilizează termenul „data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru publicare” și explică faptul că această dată va varia în funcție de structura de conducere, cerințele legale și procedurile urmate pentru întocmirea și finalizarea situațiilor financiare..

27 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunii de audit*, punctul A24

28 ISA 315 (Revizuit 2019), punctul 37

circumstanțele date, aceasta poate indica existența unui factor de risc de fraudă care necesită evaluare în conformitate cu ISA 240 (Revizuit).

- Să considere reticența conducerii de a își extinde evaluarea ca o limitare a probelor de audit obținute de auditor. În conformitate cu ISA 705 (Revizuit), atunci când posibilele efecte asupra situațiilor financiare ale incapacității de a obține suficiente probe de audit adecvate sunt generalizate, auditorul emite imposibilitatea exprimării opiniei.

Informații utilizate în evaluarea conducerii (A se vedea punctul 25)

A58. Punctele 20, A27, A30–A31 și A66 descriu circumstanțele relevante atunci când poate fi necesar ca auditorul să solicite conducerii să își revizuiască evaluarea.

Evaluarea planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare (A se vedea punctele 26–28)

A59. Planurile conducerii pentru acțiuni viitoare pot atenua importanța evenimentelor sau condițiilor identificate care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea. Astfel de planuri pentru acțiuni viitoare pot include planuri de lichidare a activelor, împrumuturi sau restructurare a datoriilor, reducerea sau amânarea cheltuielilor sau de majorare a capitalului.

Exemple:

- Riscul ca o entitate să nu își poată efectua rambursările normale ale datoriilor poate fi contrabalansat de planurile conducerii de a menține fluxuri de numerar adecvate prin mijloace alternative, cum ar fi prin cesionarea activelor, reeșalonarea rambursărilor împrumuturilor sau obținerea de capital suplimentar.
- Pierderea unui furnizor principal poate fi atenuată prin acțiunile conducerii de a asigura o sursă alternativă adecvată de aprovizionare.

A60. Natura și amploarea probelor de audit care trebuie obținute cu privire la intenția și capacitatea conducerii sunt aspecte ce țin de raționamentul profesional. Procedurile auditorului pentru evaluarea planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare pot include:

- Solicitarea de informații către conducere cu privire la motivele pentru care a luat o anumită măsură.
- Evaluarea răspunsurilor la solicitările de informații adresate conducerii cu privire la capacitatea de a lua în considerare o anumită măsură, având în vedere circumstanțele economice ale entității, inclusiv implicațiile angajamentelor existente și restricțiile legale, de reglementare sau contractuale care ar putea afecta fezabilitatea acțiunilor conducerii.
- Evaluarea răspunsurilor la solicitările de informații adresate conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta, cu probe de audit din surse din interiorul sau din afara entității.
- Inspectarea informațiilor despre istoricul conducerii în ceea ce privește îndeplinirea intențiilor declarate.
- Inspectarea planurilor scrise și a altor documente, inclusiv, atunci când este cazul, bugetelor, autorizațiilor sau proceselor-verbale aprobate oficial.
- Inspectarea înregistrărilor și documentelor care susțin orice cesionare planificată de active.
- Inspectarea rapoartelor privind acțiunile de reglementare.
- Inspectarea corespondenței cu creditorii și furnizorii de finanțare care ar putea afecta fezabilitatea planurilor conducerii de a lua în considerare acțiuni ulterioare.
- Evaluarea consecvenței ipotezelor semnificative din planurile conducerii cu cele utilizate în alte estimări contabile sau cu ipotezele conexe utilizate în alte domenii ale activității entității,
- Revizuirea evenimentelor care au avut loc ulterior datei situațiilor financiare și până la data raportului auditorului pentru a le identifica pe cele care fie atenuază, fie afectează în alt mod capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- Confirmarea existenței, legalității și gradului de aplicare a acordurilor cu părțile afiliate și terții de a oferi și menține sprijinul financiar și evaluarea capacității financiare a unor asemenea părți de a oferi fonduri suplimentare.
- Atunci când informațiile financiare prospective sunt relevante, efectuarea de proceduri analitice prin compararea:
 - Informațiile financiare prospective pentru perioadele anterioare recente, cu rezultate istorice; și

- Informațiile financiare prospective pentru perioada curentă, cu rezultatele obținute până în prezent.
- Atunci când planurile conducerii pentru acțiuni viitoare se bazează pe informații din surse interne, comparând cu informații din surse independente și recunoscute, externe entității.

A61. În anumite circumstanțe, auditorul poate lua în considerare solicitarea unei confirmări externe²⁹ a existenței și termenilor facilităților de împrumut dintre entitate și furnizorii externi de finanțare.

Exemple:

Solicitarea unei confirmări externe poate fi potrivită atunci când:

- Facilitățile de împrumut sunt reînnoite în perioada de evaluare.
- Entitatea are la dispoziție resurse financiare limitate, dincolo de cele necesare pentru continuarea operațiunilor sale.
- Entitatea depinde de facilități de împrumut care urmează să fie reînnoite în scurt timp, de exemplu în termen de douăsprezece luni de la data aprobării situațiilor financiare.
- Există indicii că reînnoirea anterioară a facilităților de împrumut a fost convenită cu dificultate sau că creditorul a impus condiții suplimentare ca o condiție prealabilă pentru continuarea finanțării.
- Există o deteriorare semnificativă a fluxurilor de numerar proiectate.
- Valoarea activelor acordate ca garanție pentru împrumut este în scădere.
- Entitatea a încălcat termenii clauzelor de împrumut sau există indicii ale unor potențiale încălcări.

A62. Unii furnizori de finanțare pot fi reticenți în a confirma în scris unei entități sau auditorului acesteia că facilitățile de împrumut vor fi reînnoite. Atunci când planurile conducerii pentru acțiuni viitoare se bazează pe acorduri de menținere sau asigurare a facilităților de împrumut de la furnizori externi de finanțare, lipsa unei confirmări externe poate reprezenta o limitare a probelor de audit pe care auditorul dorește să le obțină. În astfel de circumstanțe, auditorul poate lua în considerare efectuarea de interviuri cu furnizorii externi de finanțare cu privire la facilitățile de împrumut, inclusiv informații despre rațiunea reticenței lor de a confirma în scris că facilitățile de împrumut vor fi reînnoite și dacă această rațiune este specifică circumstanțelor entității. De asemenea, auditorul poate fi nevoit să intervieveze conducerea dacă există strategii sau surse alternative de finanțare care pot atenua semnificația evenimentelor sau condițiilor identificate care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a își continua activitatea. Dacă nu sunt disponibile strategii sau surse alternative de finanțare, atunci poate exista o incertitudine semnificativă.

Sprijin financiar din partea unor terților sau a unor părți afiliate, inclusiv a proprietarului-cu funcție de conducere al entității

Intenția (A se vedea punctul 28)

A63. În cazul în care planurile conducerii pentru acțiuni viitoare includ sprijin financiar din partea unor terți sau a unor părți afiliate, inclusiv a proprietarului-cu funcție de conducere al entității, fie prin subordonarea împrumuturilor, angajamente de a menține sau furniza finanțare suplimentară sau garanții, iar un astfel de sprijin financiar este important pentru capacitatea unei entități de a-și continua activitatea, auditorul poate fi nevoit să ia în considerare solicitarea unei confirmări scrise de la aceste părți pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la intenția lor de a furniza sprijinul financiar necesar. O astfel de confirmare scrisă poate fi pe hârtie, pe suport electronic sau în alt format³⁰ și poate include:

- Termenii și condițiile angajamentului din partea părților respective.
- După caz, legalitatea și aplicabilitatea angajamentelor.
- Perioada sau data specifică până la care părțile intenționează să ofere sprijinul financiar.

Capacitatea (A se vedea punctul 28)

A64. Procedurile auditorului pentru obținerea unor probe de audit suficiente și adecvate cu privire la capacitatea terților sau a părților afiliate, inclusiv a proprietarului-cu funcție de conducere al entității, de a furniza sprijinul financiar pot include:

- Solicitarea de informații privind justificarea comercială a sprijinului financiar și baza pe care se stabilește acest sprijin (de exemplu, planurile de afaceri ale entității sau alte previziuni).

²⁹ ISA 330, Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate, punctul 19

³⁰ ISA 505, *Confirmări externe*, punctul 6(a)

- Solicitarea de informații privind capacitatea de a oferi sprijinul financiar în timp util pentru ca entitatea să își îndeplinească obligațiile.
- Intervievările adresate altor persoane, cum ar fi consilierii juridici externi sau interni sau auditorului situațiilor financiare ale unei părți afiliate într-o misiune de audit la nivelul grupului, care pot deține cunoștințe și informații relevante despre capacitatea terților sau a părților afiliate, inclusiv a proprietarului-cu funcție de conducere al entității, de a oferi sprijinul financiar.
- Inspectarea înregistrărilor sprijinului financiar anterior furnizat de părți atunci când a fost nevoie de un astfel de sprijin.
- Inspectarea celor mai recente situații financiare auditate disponibile sau a altor informații justificative pentru a obține probe de audit cu privire la poziția financiară a părților pentru a oferi sprijinul financiar necesar entității.

Scalabilitate (A se vedea punctul 28)

A65. Sprijinul financiar din partea proprietarului-cu funcție de conducere al unei entități este adesea important pentru capacitatea entităților mai mici sau mai puțin complexe de a își continua activitatea. În cazul în care o entitate mai mică sau mai puțin complexă este finanțată în mare parte printr-un împrumut de la proprietarul-cu funcție de conducere, poate fi important ca aceste fonduri să nu fie retrase.

Exemplu:

Continuitatea unei entități mai mici sau mai puțin complexe aflate în dificultate financiară poate depinde de faptul că proprietarul-cu funcție de conducere acceptă amânarea încasării împrumutului entității în favoarea băncilor sau a altor creditori sau de sprijinirea de către proprietarul-cu funcție de conducere a unui împrumut pentru entitate prin furnizarea unei garanții cu activele personale ale proprietarului-cu funcție de conducere drept garanție. În astfel de circumstanțe, auditorul poate obține probe documentare adecvate privind subordonarea împrumutului proprietarului-cu funcție de conducere sau a garanției. În cazul în care o entitate depinde de sprijin suplimentar din partea proprietarului-cu funcție de conducere, auditorul evaluează capacitatea proprietarului-cu funcție de conducere de a-și îndeplini obligația aferentă acordului de sprijin. În plus, auditorul poate solicita confirmarea scrisă a termenilor și condițiilor aferente acestui sprijin și a intenției sau înțelegerii proprietarului-cu funcție de conducere.

Informațiile devin cunoscute după data raportului auditorului (A se vedea punctul 29)

A66. ISA 560 impune auditorului să reacționeze în mod corespunzător la faptele care devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului, dar înainte de data publicării situațiilor financiare, fapte care, dacă ar fi fost cunoscute de auditor la data raportului auditorului, l-ar fi putut determina pe acesta să modifice raportul său. De exemplu, acesta poate fi cazul atunci când auditorul este conștient de o întârziere semnificativă între data raportului auditorului și data la care vor fi emise situațiile financiare, iar auditorul stabilește că această întârziere este legată de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Evaluarea probelor de audit obținute și formularea concluziilor (A se vedea punctele 30–31)

A67. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), auditorul este obligat să ia în considerare implicațiile pentru audit.

Indicatori ai unui posibil subiectivism din partea conducerii (A se vedea punctul 30(a))

A68. Susceptibilitatea la subiectivism al conducerii, fie ea intenționată sau neintenționată, poate crește odată cu gradul de incertitudine a estimării, complexitate și subiectivitate în evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea.

A69. Atunci când auditorul identifică indicatori ai unui posibil subiectivism din partea conducerii, acesta poate avea nevoie de o discuție suplimentară cu conducerea și poate fi nevoit să reconsidere dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate care să ateste că metoda, ipotezele și datele utilizate de conducere pentru a-și face evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea au fost adecvate.

Exemple:

- Conducerea poate tinde să ignore ipotezele sau informațiile observabile de pe piață și, în schimb, să utilizeze propriile ipoteze dezvoltate intern sau să selecteze date care dau un rezultat mai favorabil.
- Pot exista modificări ale metodei, ipotezelor sau informațiilor de la o perioadă la alta, fără un motiv clar și adecvat pentru a face acest lucru. În schimb, conducerea poate să nu fi făcut modificări ale metodei, ipotezelor sau

informațiilor de la o perioadă la alta, în ciuda unor modificări semnificative ale condițiilor economice sau atunci când alte circumstanțe indică faptul că o modificare ar putea fi necesară.

- Poate exista o influență semnificativă a unui proprietar-cu funcție de conducere sau a unei părți afiliate asupra determinării sursei informațiilor utilizate în evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea.
- Conducerea poate fi excesiv de optimistă sau poate omite să ia în considerare tendințele și tiparele din informațiile istorice atunci când evaluează rezultatele viitoare ale evenimentelor sau condițiilor care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.

A70. Atunci când sunt identificați astfel de indicatori, acest aspect poate afecta, de asemenea, concluzia auditorului cu privire la evaluarea riscurilor efectuată de auditor și dacă răspunsurile aferente rămân adecvate. De asemenea, auditorul poate fi nevoit să ia în considerare implicațiile pentru alte aspecte ale auditului, inclusiv necesitatea de a pune sub semnul întrebării caracterul adecvat al raționamentelor conducerii în evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea. În plus, indicatorii unui posibil subiectivism din partea conducerii pot afecta concluzia auditorului cu privire la faptul că situațiile financiare în ansamblu conțin sau nu denaturări semnificative, așa cum se discută în ISA 700 (Revizuit).³¹

A71. Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii pot constitui, de asemenea, factori de risc de fraudă care îl pot determina pe auditor să reevalueze dacă evaluarea riscurilor pe care a realizat-o, mai precis evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, precum și răspunsurile aferente, rămân adecvate.³² Atunci când există o intenție de inducere în eroare, subiectivismul conducerii este de natură frauduloasă, iar auditorul poate fi nevoit să analizeze dacă acest subiectivism reprezintă o denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Concluzii privind existența unei incertitudini semnificative (A se vedea punctul 31)

A72. Atunci când sunt identificate evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, concluzia auditorului impusă de punctul 31 depinde de evaluarea de către auditor a planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare, în conformitate cu punctele 26-28. De exemplu, există o incertitudine semnificativă atunci când, pe baza probelor de audit obținute, auditorul concluzionează că:

- Rezultatul acestor planuri este puțin probabil să fie suficient pentru a atenua efectele evenimentelor sau condițiilor identificate.
- Planurile conducerii pot să nu fie fezabile în circumstanțele date.
- Conducerea poate să nu aibă intenția sau capacitatea de a lua anumite măsuri.
- Terții sau părțile afiliate, inclusiv proprietarul-cu funcție de conducere al entității, pot să nu aibă intenția sau capacitatea de a furniza sprijinul financiar necesar.

Atunci când există o incertitudine semnificativă, auditorul trebuie să determine dacă situațiile financiare prezintă informațiile cerute de punctul 33.

Adecvarea prezentărilor de informații

Adecvarea prezentărilor de informații atunci când nu există o incertitudine semnificativă (A se vedea punctele 32, 34(b)(i))

A73. Unele cadre de raportare financiară pot aborda prezentările de informații despre:

- Evenimente sau condiții principale;
- Evaluarea conducerii cu privire la importanța acestor evenimente sau condiții în raport cu capacitatea entității de a-și îndeplini obligațiile;
- Planurile conducerii care atenuează efectul acestor evenimente sau condiții;
- Ipotezele pe care le face conducerea cu privire la viitor și alte surse de incertitudine a estimării; sau
- Raționamente semnificative făcute de conducere ca parte a evaluării sale a capacității entității de a continua activitatea.

³¹ ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare, punctul 11

³² ISA 240, punctul 25

Exemplu:

În evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea, conducerea ia în considerare toate informațiile relevante despre evenimentele sau condițiile care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea. După ce a analizat toate informațiile relevante, inclusiv fezabilitatea și eficacitatea oricăror acțiuni de remediere pentru atenuarea efectelor acestor evenimente sau condiții, conducerea poate concluziona că nu există o incertitudine semnificativă. De exemplu, ca răspuns la scăderea cererii clienților și la incertitudinile cu care se confruntă mediul economic mai larg, conducerea poate a început să execute o strategie de redresare care demonstrează unele dovezi de succes (de exemplu, reducerea costurilor, optimizarea fluxurilor de numerar și păstrarea lichidității, pentru a sprijini capacitatea entității de a-și valorifica activele și de a-și achita datoriile în cursul normal al activității și de a-și continua operațiunile în viitorul previzibil). Cu toate acestea, ajungerea la concluzia că nu există o incertitudine semnificativă a implicat un raționament semnificativ din partea conducerii în estimarea impactului și a momentului fluxurilor de numerar viitoare.

- A74. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, evaluarea auditorului cu privire la măsura în care situațiile financiare oferă o prezentare fidelă include luarea în considerare a prezentării generale, a structurii și a conținutului situațiilor financiare și dacă situațiile financiare, inclusiv notele aferente, reprezintă tranzacțiile și evenimentele implicate într-un mod care asigură o prezentare fidelă.³³
- A75. Atunci când conducerea emite raționamente semnificative pentru a concluziona că nu există o incertitudine semnificativă, la aplicarea punctului 32, auditorul poate stabili, în funcție de fapte și circumstanțe, că sunt necesare prezentări de informații suplimentare pentru ca situațiile financiare să ofere o prezentare fidelă (pentru cadrele de prezentare fidelă) sau pentru ca situațiile financiare să nu fie înșelătoare (pentru cadrele de conformitate), după caz. Pot fi necesare prezentări de informații suplimentare, de exemplu, atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil nu impune în mod explicit prezentarea de informații cu privire la aceste circumstanțe.
- A76. În conformitate cu ISA 705 (Revizuit),³⁴ auditorul este obligat să exprime o opinie modificată în raportul său atunci când situațiile financiare nu oferă informațiile suplimentare necesare pentru a obține o prezentare fidelă dincolo de informațiile solicitate în mod specific de cadrul de raportare financiară aplicabil.

Caracterul adecvat al prezentării de informații atunci când există o incertitudine semnificativă (A se vedea punctele 33, 35(a))

- A77. Punctul 33 impune auditorului să determine dacă informațiile prezentate în situațiile financiare abordează aspectele prevăzute la punctul respectiv. Această determinare se adaugă la stabilirea de către auditor a faptului dacă prezentările de informații referitoare la o incertitudine semnificativă, cerute de cadrul de raportare financiară aplicabil, sunt adecvate. Prezentările de Informații necesare pentru anumite cadre de raportare financiară, care se adaugă aspectelor prevăzute la punctul 33, pot include informații despre:

- Evaluarea conducerii cu privire la importanța evenimentelor sau condițiilor referitoare la capacitatea entității de a își îndeplini obligațiile și planurile conducerii pentru acțiuni viitoare menite să abordeze aceste evenimente sau condiții; sau
- Raționamente semnificative făcute de conducere ca parte a evaluării sale a capacității entității de a-și continua activitatea.

Unele cadre de raportare financiară pot oferi îndrumări suplimentare cu privire la modul în care conducerea ia în considerare prezentările de informații referitoare la amploarea impactului potențial al principalelor evenimente sau condiții, precum și la probabilitatea și momentul apariției acestora.

Implicații asupra raportului auditorului (A se vedea punctele 34–38)

- A78. Anexa la prezentul ISA oferă exemple ale declarațiilor care trebuie incluse în raportul auditorului asupra situațiilor financiare atunci când Standardele Internaționale de Raportare Financiară IFRS reprezintă cadrul de raportare financiară aplicabil. Dacă se utilizează un cadru de raportare financiară aplicabil, altul decât Standardele Internaționale de Raportare Financiară IFRS, declarațiile ilustrative prezentate în Anexa la prezentul ISA pot necesita adaptare pentru a reflecta aplicarea celui alt cadru de raportare financiară în circumstanțele date.
- A79. Declarațiile cerute de punctele 34-36 reprezintă informațiile minime care trebuie prezentate în raportul auditorului în fiecare dintre circumstanțele descrise. Auditorul poate furniza informații suplimentare pentru a completa declarațiile cerute, de exemplu, o referință la locul în care sunt descrise responsabilitățile respective ale celor responsabili pentru situațiile

³³ ISA 700 (Revizuit), punctul 14

³⁴ ISA 705 (Revizuit), punctele 6 and A7

financiare și ale auditorului în legătură cu continuitatea activității. Anexa la ISA 700 (Revizuit)³⁵ include o formulare ilustrativă care trebuie inclusă în raportul auditorului în legătură cu continuitatea activității pentru a descrie responsabilitățile respective ale celor responsabili pentru situațiile financiare și ale auditorului.

Este adecvată utilizarea principiului continuității activității– nu există nicio incertitudine semnificativă (A se vedea punctul 34)

- A80. Auditorul poate furniza informații suplimentare în raportul său care ar completa declarațiile prevăzute la punctul 34(a) (de exemplu, pentru a face referire la politicile contabile relevante sau la notele din situațiile financiare).
- A81. Exemplul 1 din Anexa la prezentul ISA este un exemplu de raport al auditorului pentru o entitate, alta decât o entitate cotate, atunci când auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității și a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă.
- A82. Pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități, alta decât o entitate cotate, legea sau reglementările pot impune auditorului să furnizeze informațiile cerute de punctul 34(b). De asemenea, auditorul poate decide că furnizarea în raportul auditorului a informațiilor cerute de paragraful 34(b) pentru o entitate, alta decât o entitate cotate, ar fi adecvată pentru a spori transparența pentru utilizatorii vizați ai situațiilor financiare. De exemplu, auditorul poate decide să facă acest lucru pentru alte entități, inclusiv cele care pot prezenta un interes public semnificativ, de exemplu, deoarece au un număr mare și o gamă largă de părți interesate și ținând cont de natura și dimensiunea activității. Astfel de entități pot include instituții financiare (cum ar fi bănci, companii de asigurări și fonduri de pensii) și alte entități, cum ar fi organizațiile caritabile.
- A83. Pot exista circumstanțe în care, conform raționamentul profesional al auditorului, prezentarea informațiilor despre raționamentele conducerii referitoare la evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea sunt fundamentale pentru obținerea unei înțelegeri a situațiilor financiare de către utilizatorii vizați. De asemenea, pot exista circumstanțe în care auditorul, pe lângă includerea unei referințe la informațiile prezentate în situațiile financiare, ar considera oportun să atragă atenția asupra aspectelor-cheie ale acestora. În astfel de circumstanțe, informațiile cerute de punctul 34(b) pot fi completate pentru a include aspecte ale evenimentelor sau condițiilor identificate prezentate în situațiile financiare, cum ar fi pierderile operaționale substanțiale, facilitățile de împrumut disponibile și posibila refinanțare a datoriilor sau nerespectarea acordurilor de împrumut și factorii atenuanți aferenți sau pentru a atrage atenția asupra aspectelor din informațiile despre raționamentele conducerii.

Descrierea modului în care auditorul a examinat evaluarea conducerii privind continuitatea activității (A se vedea punctele 34(b)(ii), 35(b))

- A84. Auditorul poate descrie unul sau mai multe dintre următoarele elemente atunci când furnizează descrierea modului în care auditorul a examinat evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea:
- O scurtă prezentare generală a procedurilor efectuate;
 - O indicație a rezultatului procedurilor auditorului;
 - Aspecte ale răspunsului sau abordării auditorului care au fost cele mai relevante pentru evenimentele sau condițiile care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, inclusiv evaluarea planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare; sau
 - Observații cheie cu privire la evenimentele sau condițiile care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- A85. Nivelul de detaliu care trebuie furnizat în raportul auditorului pentru a descrie modul în care auditorul a apreciat evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea este un aspect ce ține de raționamentul profesional. Atunci când analizează nivelul de detaliere care trebuie furnizat în raportul auditorului, auditorul poate lua în considerare următorii factori:
- Natura și amploarea procedurilor de audit efectuate pentru a aprecia evaluarea conducerii și a concluziona că nu există o incertitudine semnificativă.
 - Nivelul de subiectivitate, complexitate și incertitudine a estimării implicate în evaluarea conducerii.
- A86. Pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă semnificația descrierii în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu, poate fi necesară o atenție deosebită, astfel încât limbajul utilizat în descrierea modului în care auditorul a examinat evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea:
- Corelează descrierea direct cu circumstanțele specifice ale entității, evitând în același timp limbajul generic sau standardizat.

³⁵ ISA 700 (Revizuit), punctele 34 and 39.

- Ia în considerare modul în care evenimentele sau condițiile care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea sunt abordate în prezentarea/prezentările aferente din situațiile financiare.
- Nu conține și nu implică opinii distincte asupra unor elemente separate ale situațiilor financiare.
- Atunci când este cazul, nu ascunde existența unei incertitudini semnificative.

A87. Natura și amploarea informațiilor furnizate de auditor sunt menite să fie echilibrate în contextul responsabilităților părților respective (adică, auditorul trebuie să furnizeze informații utile într-o formă concisă și ușor de înțeles, fără a fi în mod necorespunzător furnizorul de informații originale despre entitate). Informațiile originale reprezintă orice informație despre entitate care nu a fost altfel pusă la dispoziția publicului de către entitate (de exemplu, nu a fost inclusă în situațiile financiare sau în alte informații disponibile la data raportului auditorului sau nu a fost abordată în alte comunicări orale sau scrise de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernarea, cum ar fi un anunț preliminar de informații financiare sau informări pentru investitori). Astfel de informații sunt responsabilitatea conducerii entității și a persoanelor responsabile cu guvernarea.

A88. Este potrivit ca auditorul să încerce să evite furnizarea în mod necorespunzător de informații originale despre entitate în descrierea modului în care auditorul a apreciat evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea. Descrierea modului în care auditorul a apreciat evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea nu constituie, de obicei, în sine o informație originală despre entitate, deoarece descrie aspectul în contextul auditului. Cu toate acestea, auditorul poate considera necesar să includă informații suplimentare pentru a explica aspectele evenimentelor sau condițiilor care pot pune la îndoială semnificativă capacitatea entității de a-și continua activitatea pentru a îmbunătăți înțelegerea de către utilizatori. Atunci când auditorul consideră că astfel de informații sunt necesare, acesta poate încuraja conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea să prezinte informații suplimentare, în loc ca auditorul să furnizeze informații originale în raportul auditorului. Conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea pot decide să includă informații noi sau îmbunătățite în situațiile financiare sau în altă parte a raportului anual referitoare la evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativă capacitatea entității de a-și continua activitatea, având în vedere faptul că auditorul va comunica modul în care acestea au fost abordate în raportul auditorului.

A89. Exemplul 2 din Anexa la prezentul ISA este un exemplu de raport al auditorului pentru o entitate cotate atunci când:

- Auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității;
- Auditorul a concluzionat că nu există nicio incertitudine semnificativă; și
- Situațiile financiare prezintă în mod adecvat raționamentele semnificative făcute de conducere pentru a concluziona că nu există nicio incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Utilizarea principiului continuității activității este adecvată, dar există o incertitudine semnificativă (A se vedea punctele 35–36)

A90. Identificarea unei incertitudini semnificative reprezintă un aspect important pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. Utilizarea unei secțiuni separate cu un titlu care include referința la faptul că există o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității atrage atenția utilizatorilor asupra acestei circumstanțe.

O incertitudine semnificativă este prezentată adecvat în situațiile financiare (A se vedea punctul 35)

A91. Exemplele 3 și 4 din Anexa la prezentul ISA sunt exemple de raport al auditorului pentru o entitate alta decât o entitate cotate și, respectiv, o entitate cotate, atunci când auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității, dar există o incertitudine semnificativă și prezentarea informațiilor este adecvată în situațiile financiare.

Incertitudinea semnificativă nu este prezentată adecvat în situațiile financiare (A se vedea punctul 36)

A92. Exemplele 5 și 6 din Anexa la prezentul ISA sunt exemple de rapoarte ale auditorului pentru o entitate cotate și o entitate alta decât o entitate cotate, care conțin opinii cu rezerve și respectiv opinii contrare, atunci când auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității, dar în situațiile financiare nu se face o prezentare adecvată a unei incertitudini semnificative.

Considerații atunci când auditorul este în imposibilitatea exprimării opiniei asupra situațiilor financiare (A se vedea punctul 37)

- A93. În situațiile care implică incertitudini multiple, semnificative pentru situațiile financiare în ansamblu, auditorul poate considera oportun, în circumstanțe extrem de rare, să declare imposibilitatea exprimării unei opinii. ISA 705 (Revizuit) oferă îndrumări cu privire la acest aspect.³⁶
- A94. Punctul 37 interzice includerea în raportul auditorului a unor secțiuni separate privind continuitatea activității sau incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității atunci când auditorul își declară imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare, cu excepția cazului în care auditorul este obligat altfel prin lege sau reglementări, deoarece acest lucru ar fi incompatibil cu imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare în ansamblu și ar putea sugera că situațiile financiare în ansamblu sunt mai credibile în ceea ce privește aspectele respective. Atunci când auditorul declară imposibilitatea exprimării unei opinii, ISA 705 (Revizuit)³⁷ impune auditorului să menționeze în secțiunea „Baza imposibilității exprimării unei opinii” din raportul său că auditorul nu este în măsură să concluzioneze cu privire la caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare și dacă există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea. Furnizarea unei astfel de declarații în secțiunea „Baza imposibilității exprimării unei opinii” din raportul auditorului oferă informații utile utilizatorilor care poate proteja împotriva utilizării necorespunzătoare a situațiilor financiare.

Utilizarea principiului continuității activității este inadecvată (A se vedea punctul 38)

- A95. În cazul în care situațiile financiare au fost întocmite prin utilizarea principiului continuității activității, însă, potrivit raționamentului auditorului, modul în care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare este inadecvat, cerința de la punctul 38 ca auditorul să exprime o opinie contrară se aplică indiferent dacă situațiile financiare includ sau nu prezentarea caracterului inadecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității.
- A96. Atunci când utilizarea principiului continuității activității nu este adecvată în circumstanțele date, conducerea poate fi obligată sau poate alege să întocmească situațiile financiare pe o altă bază (de exemplu, pe bază de lichidare). Auditorul poate fi în măsură să efectueze un audit al acelor situații financiare, cu condiția să stabilească că cealaltă bază contabilă este acceptabilă în circumstanțele date. Auditorul poate fi în măsură să exprime o opinie nemodificată asupra acelor situații financiare, cu condiția să existe prezentări de informații adecvate în acestea cu privire la baza contabilă pe baza căreia sunt întocmite situațiile financiare, dar poate considera oportun sau necesar să includă în raportul auditorului un paragraf de evidențiere a unor aspecte, în conformitate cu ISA 706 (Revizuit)³⁸ pentru a atrage atenția utilizatorului vizat asupra acelei baze contabile alternative și a motivelor utilizării acesteia.

Declarații scrise (A se vedea punctele 39–40)

- A97. Auditorul ar putea considera adecvată obținerea unor declarații scrise specifice în plus față de cele solicitate la punctele 39 and 40. De exemplu, dacă auditorul obține o confirmare scrisă, așa cum este descrisă la punctul A63, de la o parte afiliată, inclusiv de la proprietarul-cu funcție de conducere al entității, auditorul poate solicita în continuare declarații scrise din partea conducerii cu privire la validitatea confirmării scrise.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (A se vedea punctele 41–42)

- A98. ISA 260 (Revizuit)³⁹ explică faptul că o comunicare promptă pe parcursul auditului contribuie la realizarea unui dialog bidirecțional robust între persoanele responsabile cu guvernanta și auditor. Momentul potrivit pentru comunicări va varia în funcție de circumstanțele misiunii, inclusiv de semnificația și natura aspectului, precum și de acțiunile care se așteaptă a fi întreprinse de către persoanele responsabile cu guvernanta.

Exemplu:

Atunci când au fost identificate evenimente sau condiții care pot genera îndoeli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, comunicarea promptă cu persoanele responsabile cu guvernanta le poate oferi o oportunitate de a oferi clarificări suplimentare, acolo unde este necesar. Acest lucru permite, de asemenea, persoanelor responsabile cu guvernanta să ia în considerare dacă pot fi necesare prezentări de informații noi sau îmbunătățite (de exemplu, în legătură cu factorii atenuanți din planurile conducerii pentru acțiuni viitoare care sunt semnificative pentru depășirea efectelor adverse ale evenimentelor sau condițiilor).

³⁶ ISA 705 (Revizuit), punctul 10

³⁷ ISA 705 (Revizuit), punctul 19

³⁸ ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent independent

³⁹ ISA 260 (Revizuit), punctul A49

A99. Obținerea unei înțelegeri de către auditor a modului în care persoanele responsabile cu guvernanta exercită supravegherea evaluării de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea, așa cum este prevăzut la punctul 12(f), poate oferi, de asemenea, o bază utilă pentru promovarea unei comunicări bidirecționale eficiente între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta.

A100. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la examinarea de către auditor a evaluării conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea oferă persoanelor responsabile cu guvernanta o oportunitate de a înțelege activitatea auditorului care stă la baza concluziilor auditorului și, acolo unde este cazul, a implicațiilor pentru raportul auditorului. Exemple de aspecte pe care auditorul le poate comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta includ:

Exemple:

- Opiniile auditorului cu privire la caracterul adecvat al prezentărilor de informații în situațiile financiare, având în vedere cerințele de recunoaștere, evaluare și prezentare ale cadrului de raportare financiară aplicabil.
- Dacă conducerea a aplicat competențe sau cunoștințe specializate adecvate sau a implicat experți corespunzători în evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea.
- Dacă metoda utilizată de conducere pentru a evalua capacitatea entității de a-și continua activitatea este adecvată în contextul naturii, condițiilor și circumstanțelor entității sau al cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil.
- Opiniile auditorului cu privire la caracterul rezonabil al ipotezelor pe care se bazează evaluarea conducerii și gradul de subiectivitate implicat în elaborarea ipotezelor.
- Dacă ipotezele sunt în concordanță cu cele utilizate pentru alte domenii ale activității entității și dacă conducerea a luat în considerare ipoteze alternative.
- Indicatori ai unui posibil subiectivism din partea conducerii în raționamentele și ipotezele conducerii utilizate în evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea.
- Deficiențe semnificative în controlul intern legate de evaluarea conducerii privind continuitatea activității (a se vedea și punctele A30, A32 și A35).

A101. În cazul unei entități, alta decât o entitate cotate, pe lângă declarațiile obligatorii care trebuie furnizate în raportul auditorului, atunci când este cazul, auditorul poate comunica și persoanelor responsabile cu guvernanta aspecte suplimentare, de exemplu, descrierea modului în care auditorul a examinat evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Raportarea către o autoritate competentă din afara entității (A se vedea punctul 43)

A102. Atunci când auditorul are în vedere includerea unei secțiuni separate cu titlul „Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității” în raportul său sau emiterea unei opinii modificate cu privire la aspectele legate de continuitatea activității, auditorul poate fi obligat prin lege, reglementări sau cerințe etice relevante să comunice aceste aspecte. Raportarea poate fi efectuată către o autoritate de reglementare, de aplicare a legii, de supraveghere sau altă autoritate competentă din afara entității. În plus, auditorul poate fi obligat prin lege, reglementări sau cerințe etice relevante să ia în considerare momentul realizării unei astfel de raportări înainte de emiterea raportului de audit.

Exemplu:

În unele jurisdicții, există cerințe legale care prevăd proceduri de avertizare timpurie pentru ca auditorul să raporteze unei autorități de supraveghere atunci când există o incertitudine semnificativă, pentru a permite unei autorități competente din afara entității să investigheze problema și să ia măsuri. Procedurile de avertizare timpurie pot include raportarea către o autoritate de supraveghere în momentul în care auditorul a identificat o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.

A103. Legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot să nu includă cerințe ca auditorul să raporteze unei autorități competente din afara entității, așa cum este descris în punctul A102. Cu toate acestea, legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot oferi auditorului dreptul de a raporta problema unei autorități competente din afara entității, cu excepția cazului în care divulgarea informațiilor este împiedicată de obligația auditorului de confidențialitate în temeiul legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante. În astfel de circumstanțe, auditorul poate decide, de asemenea, să discute problema cu persoanele responsabile cu guvernanta.

Exemple:

- Atunci când auditează situațiile financiare ale unei instituții financiare, auditorul poate avea dreptul, în temeiul legii sau al reglementărilor, să discute cu o autoritate de supraveghere atunci când există o incertitudine semnificativă.
- Cerințele etice relevante pot impune auditorului să ia în considerare dacă sunt necesare măsuri suplimentare în interes public. Astfel de acțiuni pot include raportarea problemei către o autoritate competentă din afara entității, chiar și atunci când nu există nicio cerință legală sau de reglementare în acest sens.⁴⁰

A104. Factorii pe care auditorul îi poate lua în considerare pentru a stabili dacă este oportun să raporteze aspectul către o autoritate competentă din afara entității pot include:

- Orice opinii exprimate de autoritatea de reglementare, de aplicare a legii, de supraveghere sau de altă autoritate competentă din afara entității.
- Dacă raportarea problemei ar fi în interesul public.
- Adecvarea și oportunitatea acțiunilor luate de conducere și, acolo unde este cazul, de către persoanele responsabile cu guvernarea, pentru a aborda sau atenua situația.

A105. Raportarea aspectelor legate de continuitatea activității către o autoritate competentă din afara entității poate implica considerații complexe și raționamente profesionale. În aceste circumstanțe, auditorul poate lua în considerare consultarea internă (de exemplu, în cadrul firmei sau al unei firme din rețea) sau în mod confidențial cu o autoritate de reglementare sau un organism profesional (cu excepția cazului în care acest lucru este interzis prin lege sau reglementări sau ar încălca obligația de confidențialitate). Auditorul poate, de asemenea, lua în considerare obținerea de consultanță juridică pentru a înțelege opțiunile auditorului și implicațiile profesionale sau juridice ale luării oricărei anumite măsuri.

⁴⁰ A se vedea, de exemplu, punctele R360.19-R360.26 din Codul IESBA

Anexă

(A se vedea punctele A78, A81, A89, A91–A92)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent referitoare la continuitatea activității

- Exemplul 1: Raportul de audit pentru o entitate, alta decât o entitate cotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a concluzionat că nu există nicio incertitudine semnificativă.
- Exemplul 2: Raportul de audit pentru o entitate cotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a concluzionat că nu există nicio incertitudine semnificativă, iar prezentarea informațiilor în situațiile financiare a raționamentelor semnificative făcute de conducere pentru a concluziona că nu există nicio incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot genera îndoeli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea este adecvată.
- Exemplul 3: Raportul de audit pentru o entitate, alta decât o entitate cotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă, iar prezentarea informațiilor în situațiile financiare este adecvată.
- Exemplul 4: Raportul de audit pentru o entitate cotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă, iar prezentarea informațiilor în situațiile financiare este adecvată.
- Exemplul 5: Raportul de audit pentru o entitate cotate, care conține o opinie cu rezerve, în situația în care auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă, iar situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza prezentării inadecvate a informațiilor.
- Exemplul 6: Raportul de audit pentru o entitate, alta decât o entitate cotate, care conține o opinie contrară în situația în care auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă care nu este prezentată în situațiile financiare.

Exemplul 1 – Raportul de audit pentru o entitate, alta decât o entitate cotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care nu există nicio incertitudine semnificativă

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)¹.**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu Standardele de Contabilitate IFRS astfel cum sunt emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) (un cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).**
- **Cerințele de etică relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă.**
- **Auditorul nu este obligat și nu a decis în alt mod să comunice aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat încă o denaturare semnificativă a acelor informații.**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

¹ ISA 600 (Revizuit), , *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare²

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau oferă o imagine fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Continuitatea activității

Nu există nicio Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității³

În contextul auditului nostru al situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială semnificativ capacitatea Societății de a continua activitatea.

Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție cu privire la capacitatea Societății de a continua activitatea.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (revizuit).]

2 Subtitlul „Raport privind auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care al doilea subtitlu „Raport privind alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

3 Acest subtitlu suplimentar poate fi util pentru a îmbunătăți înțelegerea de către utilizatorii vizați a naturii aspectelor abordate în secțiunea privind continuitatea activității din raportul auditorului.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare⁴

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).⁵]

Responsabilitățile auditorului pentru auditul situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

Raport cu privire la alte Cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

4 În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

5 Punctele 34 și 39 din ISA 700 (revizuit) prevăd formulările cu privire la continuitatea activității care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile pentru a descrie responsabilitățile aferente persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și auditorului în legătură cu continuitatea activității.

Exemplul 2 – Raportul de audit pentru o entitate cotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a concluzionat că nu există nicio incertitudine semnificativă, iar prezentarea în situațiile financiare a raționamentelor semnificative făcute de conducere pentru a concluziona că nu există nicio incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea este adecvată

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu Standardele de Contabilitate IFRS astfel cum sunt emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă.
- Conducerea a prezentat informații despre raționamentele semnificative efectuate, concluzionând că nu există nicio incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, iar informațiile prezentate sunt adecvate.
- Auditorul a ales să suplimenteze declarațiile solicitate în conformitate cu ISA 570 (Revizuit 2024) prin trimitere la secțiunile care descriu responsabilitățile respective ale conducerii și ale auditorului în legătură cu continuitatea activității.
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat încă o denaturare semnificativă a acelor informații.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁶

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau oferă o imagine fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre.

Continuitatea activității

Nu există nicio Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității⁷

În contextul auditului nostru al situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată.

Atragem atenția asupra Notei X din situațiile financiare, care descrie incertitudinile cu care se confruntă Societatea, raționamentele semnificative făcute de conducere în evaluarea capacității entității de a continua activitatea și gama de acțiuni de atenuare care au fost implementate pentru a aborda efectele asupra activităților comerciale ale Societății.

[Descrierea modului în care auditorul a apreciat evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit 2024).]

Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială semnificativ capacitatea Societății de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție cu privire la capacitatea Societății de a continua activitatea. Responsabilitățile noastre și responsabilitățile conducerii în ceea ce privește continuitatea activității sunt descrise în secțiunile relevante ale acestui raport.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de raționamentele semnificative formulate de conducere pentru a concluziona că nu există nicio incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, menționate în secțiunea *Continuitatea activității*, am stabilit că aspectele descrise mai jos reprezintă aspectele-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

⁶ Subtitlul „Raport privind auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care al doilea subtitlu „Raport privind alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

⁷ Acest subtitlu suplimentar poate fi util pentru a îmbunătăți înțelegerea de către utilizatorii vizați a naturii aspectelor abordate în secțiunea privind continuitatea activității din raportul auditorului.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (revizuit).]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare⁸

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).⁹]

Responsabilitățile auditorului pentru auditul situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

Raport cu privire la alte Cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [numele].

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

⁸ Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului juridic al jurisdicției respective.

⁹ Punctele 34 și 39 din ISA 700 (revizuit) prevăd formulările cu privire la continuitatea activității care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile pentru a descrie responsabilitățile aferente persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și auditorului în legătură cu continuitatea activității

Exemplul 3 – Raportul de audit pentru o entitate, alta decât o entitate cotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă, iar prezentarea informațiilor în situațiile financiare este adecvată

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu standardele IFRS emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) (un cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).**
- **Cerințele de etică relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă. Prezentarea incertitudinii semnificative în situațiile financiare este adecvată.**
- **Auditorul nu este obligat și nu a decis în alt mod să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat încă o denaturare semnificativă a acelor informații.**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹⁰

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, *(sau oferă o imagine fidelă cu privire la)* poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor de etică relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza obază a opiniei noastre.

Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității

Atragem atenția asupra Notei XXX la situațiile financiare, conform căreia Compania a înregistrat o pierdere netă de ZZZ în cursul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, la data respectivă, datoriile curente ale Companiei depășeau activele totale ale acesteia cu YYY. Așa cum este stabilit în Nota X, aceste evenimente sau condiții, alături de alte aspecte prezentate în Nota X, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

În contextul auditului nostru al situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată.

Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție cu privire la capacitatea Societății de a își continua activitatea

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (revizuit).]

¹⁰ Subtitlul „Raport privind auditul situațiilor financiare” este inutil în circumstanțele în care al doilea subtitlu „Raport privind alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare¹¹

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).¹²]

Responsabilitățile auditorului pentru auditul situațiilor financiare

[Reporting in accordance with ISA 700 (Revizuit) – see Exemplul 1 in ISA 700 (Revizuit).]

Raport cu privire la alte Cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este *[numele]*.

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

¹¹ Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului juridic al jurisdicției respective.

¹² Punctele 34 și 39 din ISA 700 (revizuit) prevăd formulările cu privire la continuitatea activității care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile pentru a descrie responsabilitățile aferente persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și auditorului în legătură cu continuitatea activității.

Exemplul 4 – Raportul de audit pentru o entitate cotată, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă, iar prezentarea informațiilor în situațiile financiare este adecvată

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600(Revizuit).**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu standardele de contabilitate IFRS emise de IASB (un cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul a concluzionat, pe baza probelor de audit obținute, că este adecvată o opinie nemodificată (cu alte cuvinte, „curată”).**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă. Prezentarea incertitudinii semnificative în situațiile financiare este adecvată.**
- **Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului și nu a identificat încă o denaturare semnificativă a acelor informații.**
- **Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹³

Opinie

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (*sau oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

Baza opiniei

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza obază a opiniei noastre.

Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității

Atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, conform căreia Compania a înregistrat o pierdere netă de ZZZ în cursul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, la data respectivă, datoriile curente ale Companiei depășeau activele totale ale acesteia cu YYY.

[Descrierea modului în care auditorul a apreciat evaluarea conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit 2024).]

Așa cum este stabilit în Nota X, aceste evenimente sau condiții, alături de alte aspecte prezentate în Nota X, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect..

În contextul auditului nostru al situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată.

Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție cu privire la capacitatea Societății de a-și continua activitatea.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității*, am stabilit că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

¹³ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte Cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 la ISA 720 (revizuit).]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare¹⁴

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).¹⁵]

Responsabilitățile auditorului pentru auditul situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

Raport cu privire la alte Cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [numele].

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

¹⁴ Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului juridic al jurisdicției respective.

¹⁵ Punctele 34 și 39 din ISA 700 (revizuit) prevăd formulările cu privire la continuitatea activității care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile pentru a descrie responsabilitățile aferente persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și auditorului în legătură cu continuitatea activității.

Exemplul 5 – Raportul de audit pentru o entitate cotate, care conține o opinie cu rezerve, în situația în care auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă, iar situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza prezentării inadecvate a informațiilor

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600(Revizuit).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu standardele de contabilitate IFRS emise de IASB (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Cerințele de etică relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă. Nota Y la situațiile financiare tratează importanța angajamentelor de finanțare, data expirării și valoarea totală a angajamentelor de finanțare; cu toate acestea, situațiile financiare nu includ o prezentare a impactului sau a disponibilității refinanțării și nici nu apreciază această situație ca fiind o incertitudine semnificativă.
- Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza prezentării inadecvate a incertitudinii semnificative. Este exprimată o opinie cu rezerve întrucât auditorul a concluzionat că efectele asupra situațiilor financiare ale acestei prezentări inadecvate sunt semnificative, dar nu generalizate în situațiile financiare.
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a dus la opinia cu rezerve asupra situațiilor financiare afectează și acele informații.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹⁶

Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția prezentării incomplete a informațiilor descrise în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau oferă o imagine fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

Baza opiniei cu rezerve

După cum s-a discutat în Nota yy, angajamentele de finanțare ale Companiei expiră și sumele datorate trebuie achitate la data de 19 martie 20X2. Compania nu a fost capabilă să renegocieze sau să obțină altă finanțare. Această situație indică existența unei incertitudini semnificative care poate genera îndoeli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest aspect.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități privind etica în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre cu rezerve.

Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității

Așa cum este descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, există o incertitudine semnificativă care nu a fost prezentată în mod adecvat în situațiile financiare.

În contextul auditului nostru al situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată.

Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție cu privire la capacitatea Societății de a își continua activitatea.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (revizuit) – a se vedea Exemplul 6 din Anexa 2 la ISA 720 (revizuit). Ultimul paragraf din secțiunea privind alte informații din Exemplul 6 va fi adaptat pentru a descrie aspectul specific care a condus la opinia cu rezerve care afectează, de asemenea, alte informații.]

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve*, am stabilit că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

¹⁶ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare¹⁷

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).¹⁸]

Responsabilitățile auditorului pentru auditul situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este *[numele]*.

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

¹⁷ Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții

¹⁸ Punctele 34 și 39 din ISA 700 (revizuit) prevăd formulările cu privire la continuitatea activității care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile pentru a descrie responsabilitățile aferente persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și auditorului în legătură cu continuitatea activității.

Exemplul 6 – Raportul de audit pentru o entitate, alta decât o entitate cotate, care conține o opinie contrară în situația în care auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă care nu este prezentată în situațiile financiare

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu Standardele de contabilitate IFRS emise de IASB (un cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Cerințele de etică relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă. Situațiile financiare omit prezentările necesare legate de incertitudinea semnificativă. Este exprimată o opinie contrară întrucât efectele unei astfel de omisiuni asupra situațiilor financiare sunt atât semnificative, cât și generalizate.
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut alte informații în întregime înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a dus la opinia contrară asupra situațiilor financiare afectează și acele informații.
- Persoanele responsabile pentru supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹⁹

Opinie contrară

Am auditat situațiile financiare ale Companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, precum și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, din cauza omisiunii informațiilor descrise în secțiunea *Baza opiniei contrare* din raportul nostru, situațiile financiare anexate nu prezintă fidel (sau *nu oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1 și nici performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) emise de IASB.

Baza opiniei contrare

Contractele de finanțare ale Companiei au expirat, iar suma datorată trebuia achitată la data de 31 decembrie 20X1. Compania nu a fost capabilă să renegocieze sau să obțină o altă finanțare. Această situație indică existența unei incertitudini semnificative care poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest fapt.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor de etică relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]*, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre contrare.

Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității

Așa cum este descris în secțiunea *Baza opiniei cu rezerve* din raportul nostru, există o incertitudine semnificativă care nu a fost prezentată în mod adecvat în situațiile financiare.

În contextul auditului nostru al situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată.

Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție cu privire la capacitatea Societății de a își continua activitatea.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (revizuit) – a se vedea Exemplul 7 din Anexa 2 la ISA 720 (revizuit). Ultimul paragraf din secțiunea privind alte informații din Exemplul 7 va fi adaptat pentru a descrie aspectul specific care a generat opinia contrară și care afectează, de asemenea, alte informații.]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare²⁰

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).²¹]

Responsabilitățile auditorului pentru auditul situațiilor financiare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

19 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

20 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

21 Punctele 34 și 39 din ISA 700 (revizuit) prevăd formulările cu privire la continuitatea activității care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile pentru a descrie responsabilitățile aferente persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și auditorului în legătură cu continuitatea activității.

Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

AMENDAMENTE DE CONFORMITATE ȘI DE CONCORDANȚĂ ÎN URMA ISA 570 (REVIZUIT ÎN 2024)

Notă: Următoarele reprezintă amendamente de conformitate la alte Standarde Internaționale de Audit (ISA), în urma aprobării ISA 570 (Revizuit în 2024). Aceste amendamente vor intra în vigoare la aceeași dată ca ISA 570 (Revizuit în 2024) și sunt prezentate cu evidențierea modificărilor aduse față de ultimele versiuni aprobate ale ISA-urilor care sunt modificate. Numerele notelor de subsol din cadrul acestor amendamente nu se aliniază cu cele din ISA-urile care sunt modificate și ar trebui ca referințele să se facă la acele ISA-uri.

ISA 200, OBIECTIVE GENERALE ALE AUDITORULUI INDEPENDENT ȘI DESFĂȘURAREA UNUI AUDIT ÎN CONFORMITATE CU STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit (A se vedea punctele 5 și 17)

...

Limitări inerente ale unui audit

...

Alte aspecte care afectează limitările inerente ale unui audit

A56. În cazul anumitor aserțiuni sau subiecte specifice, efectele potențiale ale limitărilor inerente cu privire la capacitatea auditorului de a depista denaturări semnificative sunt deosebit de importante. Printre astfel de aserțiuni sau subiecte specifice se numără:

- Frauda, în special implicarea conducerii superioare în activități frauduloase sau coluziunea. A se vedea ISA 240 pentru mai multe informații.
- Existența și exhaustivitatea relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. A se vedea ISA 550¹ pentru mai multe informații.
- Apariția situațiilor de neconformitate cu legile și reglementările. A se vedea ISA 250 (Revizuit)² pentru mai multe informații.
- Evenimente sau condiții viitoare care ar putea determina o entitate să înceteze să funcționeze pe principiul continuității activității. A se vedea ISA 570 (Revizuit în 2024)³ pentru mai multe informații.

ISA-urile relevante identifică proceduri de audit specifice care ajută la atenuarea efectului limitărilor inerente.

...

ISA 210, CONVENIREA ASUPRA TERMENILOR MISIUNILOR DE AUDIT

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Convenirea asupra termenilor misiunii de audit

...

Scrisoarea misiunii de audit sau altă formă de acord scris⁴ (A se vedea punctele 10–11)

¹ ISA 550, *Părți afiliate*

² ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*

³ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

...

Forma și conținutul scrisorii misiunii de audit

A24. Forma și conținutul scrisorii misiunii de audit variază de la entitate la entitate. Informațiile cu privire la responsabilitățile auditorului, incluse în scrisoarea misiunii de audit, ar putea avea la bază ISA 200.⁵ Punctele 6(b) și 12 ale prezentului ISA tratează descrierea responsabilităților conducerii. În plus față de includerea aspectelor prevăzute la punctul 10, o scrisoare a misiunii de audit ar putea face referire, de exemplu, la:

- Elaborarea ariei de aplicare a auditului, inclusiv referințele la legislația, reglementările, ISA-uri aplicabile, precum și norme de etică sau alte norme ale organismelor profesionale la care aderă auditorul.
- Forma oricăror alte comunicări cu privire la rezultatele misiunii de audit.
- ~~Cerința privind comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului, în conformitate cu ISA 701.⁶~~
- Faptul că, date fiind limitările inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc, ce nu poate fi evitat, ca anumite denaturări semnificative să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat corect și efectuat în conformitate cu ISA-urile.
- Aranjamente privind planificarea și efectuarea auditului, inclusiv componența echipei misiunii.
- Așteptarea ca membrii conducerii să furnizeze declarații scrise (A se vedea, de asemenea, punctul A13).
- Așteptarea ca membrii conducerii să îi ofere auditorului acces la toate informațiile cu care conducerea este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, inclusiv așteptarea ca membrii conducerii să ofere acces la informațiile relevante pentru efectuarea prezentărilor de informații.
- Acordul conducerii de a pune la dispoziția auditorului versiunea preliminară a situațiilor financiare și toate informațiile relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, indiferent că sunt obținute din afara sau din cadrul registrului jurnal sau al registrelor auxiliare (inclusiv toate informațiile relevante pentru întocmirea prezentărilor de informații), și altor informații,⁷ dacă este cazul, la timp pentru a permite auditorului să încheie auditul în conformitate cu planificarea propusă.
- Acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la fapte care ar putea afecta situațiile financiare și de care conducerea ia cunoștință în perioada cuprinsă între data raportului auditorului și data emiterii situațiilor financiare.
- Baza de calcul al onorariului și orice acord legat de facturare.
- Solicitarea unei confirmări din partea conducerii, în care să specifice că a primit scrisoarea misiunii de audit și că acceptă termenii misiunii descrise în scrisoare.
- Așteptarea că membrii conducerii vor furniza o evaluare a continuității activității, care să acopere o perioadă de cel puțin douăsprezece luni de la data aprobării situațiilor financiare.⁸
- Cerința ca auditorul să descrie în raportul auditorului modul în care a evaluat evaluarea conducerii cu privire la continuitatea activității entității, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).⁹
- Cerința ca auditorul să comunice aspectele-cheie de audit în raportul auditorului, în conformitate cu ISA 701.¹⁰

...

4 În punctele care urmează, orice referință la o scrisoare de misiune de audit trebuie considerate ca o referință la o scrisoare de misiune de audit sau la o altă formă adecvată de acord scris.

5 ISA 200, punctele 3–9.

6 ~~ISA 701, Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent~~

7 Așa cum sunt definite în ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații

8 A se vedea ISA 570 (Revizuit în 2024), Continuitatea activității, punctul 21

9 ISA 570 (Revizuit în 2024), punctele 34(b)(ii) și 35(b)

10 ISA 701, Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent

Exemplu de scrisoare a misiunii de audit

...

[Responsabilitățile auditorului]

Vom efectua auditul în conformitate cu ISA-urile. Aceste standarde impun să ne conformăm cu cerințele etice. Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe întreg parcursul auditului. De asemenea:

...

- Emitem o concluzie și raportăm cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar în baza probelor de audit dobândite, măsura în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile care ar putea pune la îndoială capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situațiile financiar sau, în cazul în care aceste prezentări nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina Compania să își înceteze activitatea.

...

Auditul nostru va fi efectuat pe baza faptului că [membrii conducerii și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta] ¹¹ recunosc și înțeleg faptul că au responsabilitatea:

(a) ...

(b) ...

(c) De a ne furniza: ¹²

- Acces la toate informațiile cu care [conducerea] este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte;
- Informații suplimentare pe care le-am putea solicita din partea [conducerii] în scopul auditului, precum o evaluare cu privire la continuitatea activității, care să acopere o perioadă de cel puțin douăsprezece luni de la data aprobării situațiilor financiare și
- Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care considerăm că este necesar să obținem probe de audit.

Ca parte a procesului nostru de audit, vom solicita din partea [conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta] confirmări scrise privind declarațiile făcute nouă în legătură cu auditul.

...

ISA 220 (REVIZUIT), MANAGEMENTUL CALITĂȚII PENTRU UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Efectuarea misiunii

...

Coordonare, supervizare și revizuire (A se vedea punctul 30)

...

¹¹ A se utiliza terminologia adecvată circumstanțelor.

¹² A se vedea punctul A24 pentru exemple de alte aspecte legate de responsabilitățile conducerii, care ar putea fi incluse.

Revizuirea de către partenerul de misiune (A se vedea punctele 30-34)

...

A92. Partenerul de misiune își exercită raționamentul profesional în identificarea zonelor de raționament semnificativ emis de echipa misiunii. Politicile sau procedurile firmei pot specifica anumite aspecte care sunt preconizate, de obicei, să reprezinte raționamente semnificative. Raționamentele semnificative legate de misiunea de audit pot include aspecte legate de strategia generală de audit și planul de audit pentru realizarea misiunii, executarea misiunii și concluziile generale la care a ajuns echipa misiunii, de exemplu:

- Aspecte legate de planificarea misiunii, cum ar fi aspecte legate de determinarea pragului de semnificație.
- Componenta echipei misiunii, inclusiv:
 - Personal care face uz de experiență într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit,
 - Utilizarea personalului din centrele de prestare de servicii.
- Decizia de a implica un expert al auditorului, inclusiv decizia de a implica un expert extern.
- Luarea în considerare de către echipa misiunii a informațiilor obținute în procesul de acceptare și continuare, precum și răspunsurile propuse ulterior acestor informații.
- Procesul de evaluare a riscului al echipei misiunii, inclusiv situațiile în care analizarea factorilor de risc inerenți și evaluarea riscului inerent necesită un raționament semnificativ din partea echipei misiunii.
- Analizarea de către echipa misiunii a relațiilor cu părțile afiliate și a tranzacțiilor și a prezentărilor de informații.
- Rezultatele procedurilor efectuate de echipa misiunii în zone semnificative ale misiunii, de exemplu, concluzii cu privire la anumite estimări contabile, politici contabile sau considerații privind continuitatea activității.
- Evaluarea de către echipa misiunii a muncii efectuate de experți și concluziile rezultate.
- În cazurile unui audit de grup:
 - Strategia generală de audit de grup propusă și planul de audit de grup,
 - Deciziile cu privire la implicarea auditorilor componente, inclusiv modul în care să îi coordoneze, să îi supravegheze și să le revizuiască activitatea și
 - Evaluarea muncii efectuate de auditorii componente și concluziile rezultate.
- Cum au fost tratate problemele care afectează strategia generală de audit și planul de audit.
- Semnificația și dispunerea denaturărilor corectate și necorectate identificate pe parcursul misiunii.
- Opinia de audit propusă și aspectele care urmează să fie comunicate în raportul auditorului, de exemplu, aspecte-cheie de audit, sau aspecte cu privire la continuitatea activității. ~~Un paragraf "Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității".~~

...

ISA 230, DOCUMENTAȚIA DE AUDIT

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute

...

Documentarea aspectelor semnificative și a raționamentelor profesionale aferente (A se vedea punctul 8(c))

...

A10. Some Atunci când aspectele și raționamentele sunt semnificative, printre exemplele de circumstanțe în care, conform punctului 8, este adecvată întocmirea documentației de audit, referitoare la utilizarea raționamentului profesional, se numără:

- Argumentarea concluziilor auditorului în cazul în care o cerință prevede faptul că auditorul „trebuie să ia în considerare” anumite informații sau anumiți factori, iar această considerare este semnificativă în contextul misiunii respective.
- Baza pentru concluzia auditorului cu privire la caracterul rezonabil al ariilor care implică raționamente subiective exercitate de conducere, de exemplu raționamentele conducerii în legătură cu principiul continuității activității ca bază de contabilitate.¹³
- Baza pentru evaluarea auditorului dacă o estimare contabilă și prezentările de informații conexe sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, sau sunt denaturate.
- Baza pentru concluziile auditorului cu privire la autenticitatea unui document atunci când se efectuează investigații suplimentare (precum utilizarea adecvată a unui expert sau a procedurilor de confirmare) ca răspuns la condițiile identificate în timpul auditului, care l-au determinat pe auditor să considere că s-ar putea ca documentul să nu fie autentic.
- În cazul în care se aplică ISA 701,¹⁴ determinarea de către auditor dacă există sau nu aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate.

...

Anexă

(A se vedea punctul 1)

Cerințe specifice privind documentația de audit din alte ISA-uri

Prezenta anexă identifică punctele din cadrul altor ISA-uri care conțin cerințe specifice privind documentația. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

- ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit* – punctele 10–12
- ISA 220 (Revizuit), *Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare* – punctul 41
- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* – punctele 45–48
- ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* – punctul 30
- ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta* – punctul 24
- ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare* – punctul 12
- ISA 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă* – punctul 38
- ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* – punctul 14
- ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate* – punctele 28–30
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* – punctul 15
- ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente* – punctul 39
- ISA 550, *Părți afiliate* – punctul 28
- ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității* – punctul 44
- ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)* – punctul 59
- ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni* – punctul 36–37
- ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații* – punctul 25

¹³ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

¹⁴ ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*.

**ISA 250 (REVIZUIT), LUAREA ÎN CONSIDERARE A LEGILOR
ȘI A REGLEMENTĂRIILOR ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE**

...

Cerințe

...

Comunicarea și raportarea neconformității identificate sau suspectate

...

Raportarea neconformității identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității

29. Dacă auditorul a identificat sau suspectează neconformitatea cu legile și reglementările, auditorul trebuie să determine măsura în care legile, reglementările sau cerințele etice relevante: (A se vedea punctele A28–A34)

- (a) Impun auditorului să raporteze unei autorități competente din afara entității.
- (b) Stabilesc responsabilitățile sau drepturile în baza cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității poate fi adecvată în circumstanțele date.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările

...

Proceduri de identificare a cazurilor de neconformitate – alte legi și reglementări (A se vedea punctele 6 și 15)

A13. Anumite legi și reglementări pot necesita o atenție specială din partea auditorului deoarece au un efect fundamental asupra operațiunilor entității (după cum este specificat la punctul 6(b)). Neconformitatea cu legile și reglementările care au un efect fundamental asupra operațiunilor entității pot determina entitatea să își înceteze operațiunile sau pot aduce în discuție ~~continuitatea activității~~ capacitatea entității de a-și continua activitatea.¹⁵ De exemplu, neconformitatea cu cerințele aferente autorizării entității sau altui drept de a-și desfășura operațiunile ar putea avea un asemenea impact (de exemplu, în cazul unei bănci, neconformitatea cu cerințele legate de capital sau investiții). Există, de asemenea, numeroase legi și reglementări care se referă, în principal, la aspectele operaționale ale entității care, în mod obișnuit, nu afectează situațiile financiare și nu sunt stocate de sistemele informaționale ale entității relevante pentru raportarea financiară.

...

Comunicarea și raportarea neconformității identificate sau suspectate

...

Raportarea neconformității identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității (A se vedea punctul 29)

A28. Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității poate fi demersul necesar sau adecvat în circumstanțele date deoarece:

- (a) Legile, reglementările sau cerințele etice relevante impun auditorului să raporteze (A se vedea punctul A29),
- (b) Auditorul a determinat faptul că raportarea este răspunsul adecvat la neconformitatea identificată sau suspectată potrivit cerințelor etice relevante (A se vedea punctul A30), sau
- (c) Legile, reglementările sau cerințele etice relevante conferă auditorului dreptul de a proceda în acest fel (A se vedea punctul A31).

...

A31. Chiar dacă legile, reglementările sau cerințele etice relevante nu includ cerințe care tratează raportarea neconformității identificate sau suspectate, ele pot conferi auditorului dreptul de a raporta neconformitatea identificată sau suspectată către o autoritate competentă din afara entității. De exemplu, atunci când auditează situațiile financiare ale instituțiilor financiare,

¹⁵ A se vedea ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

auditorul poate avea dreptul, conform legilor sau reglementărilor, de a discuta cu o autoritate de supraveghere aspecte precum neconformitatea identificată sau suspectată în raport cu legile și reglementările.

...

ISA 260 (REVIZUIT), COMUNICAREA CU PERSOANELE RESPONSABILE CU GUVERNANȚA

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Aspecte care trebuie comunicate

...

Constatări semnificative rezultate în urma auditului (A se vedea punctul 16)

...

Dificultățile semnificative apărute pe parcursul auditului (A se vedea punctul 16(b))

A21. Dificultățile semnificative întâlnite în timpul auditului pot include aspecte precum:

- Întârzieri semnificative din partea conducerii, lipsa de disponibilitate a personalului entității sau refuzul conducerii de a furniza informațiile necesare auditorului pentru a efectua propriile proceduri.
- O perioadă de timp exagerat de scurtă pentru finalizarea auditului.
- Un efort suplimentar neașteptat, necesar pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.
- Indisponibilitatea unor informații solicitate.
- Restricții impuse auditorului de către conducere..
- Refuzul conducerii de a efectua sau de a-și extinde analiza asupra capacității entității de a-și continua activitatea, atunci când aceste demersuri îi sunt solicitate.¹⁶

În anumite circumstanțe, astfel de dificultăți pot constitui o limitare a ariei de aplicare care conduce la modificarea opiniei auditorului.¹⁷

...

Circumstanțele care afectează forma și conținutul raportului auditorului (A se vedea punctul 16(d))

...

A24. Circumstanțele în care auditorului i se cere sau acesta poate considera, din alte motive, că este necesar să includă informații suplimentare în raportul auditorului în conformitate cu ISA-urile, și pentru care este necesară comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, includ cazurile în care, de exemplu:

- Auditorul se așteaptă să își modifice opinia din raportul de audit, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).¹⁸
- Este raportată o incertitudine semnificativă referitoare la principiul continuității activității, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).¹⁹
- Aspectele-cheie de audit sunt comunicate în conformitate cu ISA 701.²⁰
- Auditorul consideră că este necesar, sau alte ISA-uri îi impun, să includă un paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind Alte aspecte, în conformitate cu ISA 706 (Revizuit).²¹

¹⁶ A se vedea ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*, punctul 42(e)

¹⁷ ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*

¹⁸ ISA 705 (Revizuit), punctul 30

¹⁹ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*, punctul 42(f) ~~25(d)~~

²⁰ ISA 701, punctul 17

²¹ ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, punctul 12

- Auditorul a concluzionat că există o denaturare semnificativă a altor informații încă necorectată, în conformitate cu ISA 720 (Revizuit).²²

În astfel de circumstanțe, auditorul poate considera că este util să le furnizeze persoanelor responsabile cu guvernanta o versiune preliminară a raportului auditorului pentru a facilita discuțiile cu privire la aspectele care vor fi abordate în raportul auditorului.

...

Anexa 1

(A se vedea punctul 3)

Cerințe specifice din ISQM 1 și din alte ISA-uri care se referă la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta

Prezenta anexă identifică punctele din ISQM 1²³ și din alte ISA-uri care prevăd comunicarea unor aspect specifice către persoanele responsabile cu guvernanta. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative din ISA-uri.

- ISQM 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe* – punctul 34(e)
- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* – punctele 22, 39(c)(i) și 41–43
- ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* – punctele 15, 20 și 23–25
- ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere* – punctul 9
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* – punctele 12–13
- ISA 505, *Confirmări externe* – punctul 9
- ISA 510, *Misiuni de audit inițiale - solduri inițiale* – punctul 7
- ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente* – punctul 38
- ISA 550, *Părți afiliate* – punctul 27
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctele 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) și 17
- ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității* – punctele ~~41–42~~ 41–42 ~~25~~
- ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)* – punctul 57
- ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni* – punctele 20 și 31
- ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare* – punctul 46
- ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent* – punctul 17
- ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent* – punctele 12, 14, 23 și 30
- ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent* – punctul 12
- ISA 710, *Informații comparative — Cifre comparative și situații financiare comparative* – punctul 18
- ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații* – punctele 17–19

...

²² ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, punctul 18(a)

²³ ISQM 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe*

ISA 315 (REVIZUIT ÎN 2019), IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe (A se vedea punctele 13-18)

A11. Riscurile de denaturare semnificativă care urmează a fi identificate și evaluate le includ atât pe cele cauzate de fraudă, cât și pe cele cauzate de eroare, și ambele sunt acoperite de prezentul ISA. Totuși, fraudă este atât de importantă încât în ISA 240 sunt incluse cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la procedurile de evaluare a riscurilor și activitățile conexe pentru a se obține informații care sunt utilizate la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.²⁴ În plus, următoarele ISA-uri furnizează cerințe și îndrumări suplimentare cu privire la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în ceea ce privește aspecte și circumstanțe specifice:

- ISA 540 (Revizuit)²⁵ în ceea ce privește estimările contabile,
- ISA 550 în ceea ce privește relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate,
- ISA 570 (Revizuit în 2024)²⁶ în ceea ce privește continuitatea activității și
- ISA 600 (Revizuit)²⁷ în ceea ce privește situațiile financiare ale grupului.

...

Evaluarea mediului de control (A se vedea punctul 21(b))

...

Informații obținute din afara registrului Cartea mare și registrele secundare

A138. Situațiile financiare pot conține informații obținute din afara registrului Cartea mare și a celor secundare. Exemplele de astfel de informații pe care auditorul le-ar putea lua în considerare includ:

- Informații obținute din contracte de leasing relevante pentru prezentările de informații din situațiile financiare.
- Informații prezentate în situațiile financiare care sunt produse de un sistem de gestionare a riscurilor al entității.
- Informații cu privire la valoarea justă produse de experții conducerii și prezentate în situațiile financiare.
- Informații prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din modele sau din alte calcule folosite pentru a realiza estimări contabile recunoscute și prezentate în situațiile financiare, inclusiv informații cu privire la datele și ipotezele de bază folosite pentru acele modele, precum:
 - Ipoteze elaborate intern care pot afecta durata de viață utilă a unui activ sau
 - Informații precum ratele dobânzilor care sunt afectate de factori în afara controlului entității.
- Informații prezentate în situațiile financiare despre analizele de sensibilitate rezultate din modele financiare care demonstrează că membrii conducerii au luat în considerare ipoteze alternative.
- Informații recunoscute sau prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din declarațiile fiscale și registrele unei entități.
- Informații prezentate în situațiile financiare care au fost obținute din analize întocmite pentru a susține evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea, precum prezentarea informațiilor, dacă este cazul, cu privire la evenimente și condiții identificate care pot genera îndoeli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.²⁸

...

24 ISA 240, punctele 12–27

25 ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente*

26 ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

27 ISA 600 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

28 ISA 570 (Revizuit în 2024), punctele A25 și A29–A30

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare

A195. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare se referă la riscurile care sunt legate la nivel generalizat de situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri care pot fi identificate cu ajutorul aserțiunilor specifice la nivelul clasei de tranzacții, soldului unui cont sau prezentării de informații (de exemplu, riscul de evitare a controalelor de către conducere). Mai degrabă, acestea reprezintă circumstanțe care pot spori în mod generalizat riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. Evaluarea de către auditor a măsurii în care riscurile identificate afectează situațiile financiare în mod generalizat sprijină evaluarea auditorului asupra riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare. În alte cazuri, o serie de aserțiuni pot fi de asemenea identificate ca fiind susceptibile la risc și, prin urmare, pot afecta identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Exemplu:

Entitatea se confruntă cu pierderi din exploatare și probleme de lichiditate și se bazează pe o finanțare care nu a fost încă garantată. Într-o astfel de situație, auditorul poate stabilii concluziona că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității reprezintă un risc de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare. În această situație, poate fi necesară aplicarea cadrului contabil utilizând o bază de lichidare, ceea ce ar putea afecta toate aserțiunile în mod generalizat.

...

Anexa 1

(A se vedea punctele A61-A67)

Considerente pentru obținerea unei înțelegeri a entității și a modelului său de afaceri

...

Obiectivele și aria de aplicare ale modelului de afaceri al unei entități

...

- Un risc al afacerii poate avea o consecință imediată asupra riscului de denaturare semnificativă pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații la nivelul aserțiunilor sau la nivelul situațiilor financiare. De exemplu, riscul afacerii care rezultă dintr-o cădere semnificativă a valorilor de pe piața imobiliară poate amplifica riscul unor denaturări semnificative asociate aserțiunii de evaluare pentru un creditor care acordă împrumuturi cu garanții ipotecare pe termen mediu. Totuși, același risc, în special în combinație cu un declin economic sever care sporește concomitent riscul de bază al pierderilor din creditare pentru întreaga durată de viață, asociate împrumuturilor sale, poate avea, de asemenea, consecințe pe termen mai lung. Expunerea netă rezultată la pierderile din creditare poate indica un eveniment sau o condiție care poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. În această situație, ar putea exista implicații asupra concluziei conducerii și a auditorului cu privire la gradul de adecvare al utilizării de către entitate a principiului continuității activității și asupra ~~determinării măsurii în care~~ concluzei dacă există o denaturare semnificativă. Măsura în care un risc al afacerii poate avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă este, deci, luată în considerare din perspectiva circumstanțelor entității. **Anexa 2** oferă exemple de evenimente și condiții care pot genera riscuri de denaturare semnificativă.

...

ISA 450, EVALUAREA DENATURĂRILOR IDENTIFICATE PE PARCURSUL AUDITULUI

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Evaluarea efectului denaturărilor necorectate (A se vedea punctele 10–11)

...

- În plus, se consideră că fiecare denaturare individuală a unor informații calitative prezentate evaluează efectul acesteia asupra informațiilor prezentate relevante, precum și efectul general asupra situațiilor financiare ca întreg. Determinarea măsurii în care o denaturare (denaturări) a unor informații calitative prezentate este semnificativă (sunt semnificative), în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și al circumstanțelor specifice ale entității, este un aspect ce presupune

exercitarea raționamentului profesional. Exemple de situații când astfel de denaturări pot fi semnificative includ:

- Descrieri inexacte sau incomplete ale informațiilor cu privire la obiectivele, politicile și procesele de gestionare a capitalului pentru entitățile cu activități de asigurare și bancare.
- Omisiunea informațiilor despre evenimente sau circumstanțe care au la pierderi din depreciere (de exemplu, scăderea semnificativă pe termen lung a cererii pentru anumite metale sau materii prime) la o entitate cu operațiuni de minerit.
- Prezentări de informații incorecte despre capacitatea entității de a-și continua activitatea.²⁹
- Descrierea incorectă a unei politici contabile cu privire la un element semnificativ în situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii sau situația fluxurilor de trezorerie.
- Descrierea inadecvată a sensibilității unui curs de schimb valutar folosit de către o entitate care desfășoară activități comerciale internaționale.

...

ISA 500, PROBE DE AUDIT

Introducere

Aria de aplicare a acestui ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) explică ce constituie probe de audit într-un audit al situațiilor financiare și tratează responsabilitatea auditorului de a concepe și efectua proceduri de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia.
2. Prezentul ISA este aplicabil tuturor probelor de audit obținute pe parcursul auditului. Alte standarde ISA tratează aspecte specifice ale auditului (de exemplu, ISA 315 (Revizuit în 2019)³⁰), probele de audit care trebuie obținute în raport cu un anumit subiect (de exemplu, ISA 570 (Revizuit în 2024)³¹), procedurile specifice de obținere a probelor de audit (de exemplu, ISA 520³²) și evaluarea măsurii în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate (ISA 200³³ și ISA 330³⁴).

...

ISA 510, MISIUNI DE AUDIT ÎNȚĂLE – SOLDURI ÎNȚĂLE

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Anexă

(A se vedea punctul A8)

Exemple de rapoarte ale auditorilor care conțin opinii modificate

Exemplul 1:

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)³⁵).

²⁹ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*, punctele 32-33

³⁰ ISA 315 (Revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*

³¹ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

³² ISA 520, *Proceduri analitice*

³³ ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

³⁴ ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*

³⁵ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

...

- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).³⁶

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare³⁷

Opinie cu rezerve

...

Baza opiniei cu rezerve

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității³⁸

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

Alte aspecte

...

Exemplul 2:

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).

...

- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare³⁹

³⁶ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

³⁷ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

³⁸ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

³⁹ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Opinii

...

Baza opiniilor, inclusiv baza opiniei cu rezerve asupra performanței financiare și fluxurilor de trezorerie

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁴⁰

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Alte aspecte

...

ISA 540 (REVIZUIT), AUDITAREA ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI A PREZENTĂRILOR DE INFORMAȚII AFERENTE

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctele 4, 16)

...

Incertitudinea estimării (A se vedea punctul 16(a))

...

A75. În unele cazuri, estimarea incertitudinii legate de o estimare contabilă poate afecta raționamentul profesional al auditorului cu privire la măsura în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative cu privire la asupra capacității entității de a-și continua activitatea. ISA 570 (Revizuit în 2024)⁴¹ stabilește cerințe și oferă îndrumări pentru astfel de circumstanțe.

...

Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii (A se vedea punctul 32)

...

A135. Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii pot afecta concluzia auditorului cu privire la măsura în care evaluarea riscului efectuată de către acesta și răspunsurile aferente rămân adecvate. Auditorul poate fi nevoit, de asemenea, să ia în considerare implicațiile pentru alte aspecte ale auditului,⁴² inclusiv necesitatea de a investiga suplimentar caracterul adecvat al raționamentelor conducerii în realizarea estimărilor contabile. Mai mult, indiciile unui posibil subiectivism al conducerii ar putea afecta concluzia auditorului cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, conform celor discutate în ISA 700 (Revizuit).⁴³

...

⁴⁰ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

⁴¹ ISA 570; (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

⁴² ISA 570 (Revizuit în 2024), punctele A68-A71

⁴³ ISA 700 (Revizuit), punctul 11

ISA 560, EVENIMENTE ULTERIOARE

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului (A se vedea punctele 6–9)

...

Solicitarea de informații (A se vedea punctul 7(b))

A9. La solicitarea de informații conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta în legătură cu producerea oricăror evenimente ulterioare care ar putea afecta situațiile financiare, auditorul se poate interesa de situația curentă a elementelor care au fost contabilizate pe baza unor date preliminare sau neconcludente și poate efectua interviuri specifice cu privire la următoarele aspecte:

- Dacă s-au încheiat noi angajamente, dacă s-au luat noi împrumuturi sau dacă s-au angajat noi garanții.
- Dacă au avut loc sau sunt planificate vânzări sau achiziții de active.
- Dacă au avut loc majorări de capital sau emiteri de instrumente de datorie, precum emiterea de noi acțiuni sau obligațiuni negarantate, ori dacă s-a încheiat sau este planificat vreun acord de fuziune sau lichidare.
- Dacă au existat active naționalizate de stat sau distruse, de exemplu, de un incendiu sau o inundație.
- Dacă s-au înregistrat orice fel de evoluții cu privire la contingente.
- Dacă au fost efectuate sau se au în vedere orice fel de ajustări contabile neobișnuite.
- Dacă au avut loc sau este probabil să aibă loc orice evenimente care vor pune sub semnul întrebării gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate în situațiile financiare, cum ar fi cazul în care, de exemplu, astfel de evenimente pun sub semnul întrebării caracterul adecvat al utilizării de către conducere a validității ipotezei privind principiul continuității activității în întocmirea situațiilor financiare.
- Dacă au avut loc orice fel de evenimente care sunt relevante pentru evaluarea estimărilor sau provizioanelor făcute în situațiile financiare.
- Dacă au avut loc orice evenimente care sunt relevante pentru recuperabilitatea activelor.

...

ISA 580, DECLARAȚII SCRISE

...

Anexa 1

(A se vedea punctul 2)

Lista ISA-urilor care conțin cerințe privind declarațiile scrise

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri care impun declarații scrise referitoare la un subiect specific. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* – punctul 40
- ISA 250 (Revizuit), *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* – punctul 17
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* – punctul 14
- ISA 501, *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* – punctul 12
- ISA 540 (Revizuit), *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente* – punctul 37
- ISA 550, *Părți afiliate* – punctul 26
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctul 9

- ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității* – punctele 39–40.16(e)
 - ISA 710, *Informații comparative — Cifre comparative și situații financiare comparative* – punctul 9
 - ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații* – punctul 13(c)
- ...

Anexa 2

(A se vedea punctele A21)

Exemplu de scrisoare de reprezentare

Următorul exemplu de scrisoare include declarațiile scrise prevăzute de prezentul ISA și de alte ISA-uri. În acest exemplu se presupune că Standardele Internaționale de Raportare Financiară constituie cadrul de raportare financiară aplicabil; că cerința din ISA 570 (Revizuit în 2024)⁴⁴ de a obține o declarație scrisă nu este relevantă; și că nu există excepții de la declarațiile scrise solicitate. În cazul în care ar exista excepții, declarațiile ar trebui modificate astfel încât să reflecte excepțiile.

...

ISA 600 (REVIZUIT), CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE GRUPULUI (INCLUSIV ACTIVITATEA AUDITORILOR COMPONENTELOR)

...

Cerințe

...

Obținerea unei înțelegeri a grupului și a mediului său, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al grupului

...

Considerente atunci când sunt implicați auditori ai componentei

31. Auditorul grupului trebuie să comunice auditorilor componentei în timp util: (A se vedea punctul A106)

- (a) Aspecte pe care auditorul grupului le consideră relevante pentru conceperea sau efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor de către auditorul componentei în scopul auditului grupului;
 - (b) La aplicarea ISA 550,⁴⁵ relațiile sau tranzacțiile cu părțile afiliate identificate de conducerea grupului și orice alte părți afiliate de care auditorul grupului are cunoștință, care sunt relevante pentru activitatea auditorului componentei; și (A se vedea punctul A107)
 - (c) La aplicarea ISA 570 (Revizuit în 2024),⁴⁶ evenimente sau condiții identificate de conducerea grupului sau de auditorul grupului care pot pune la îndoială semnificativ capacitatea grupului de a continua activitatea și care sunt relevante pentru activitatea auditorului componentei.
- ...

Anexa 1

(A se vedea punctul A45)

Exemplu de raport al auditorului independent în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului

- În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:
- Auditul unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate care deține filiale (de exemplu, se aplică ISA 600 (Revizuit)).

⁴⁴ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

⁴⁵ ISA 550, *Părți afiliate*, punctul 17

⁴⁶ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

- ...
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate ISA 701.⁴⁷
- ...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate⁴⁸

Opinie cu rezerve

...

Baza opiniei cu rezerve

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁴⁹

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare consolidate este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea grupului de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

...

ISA 610 (REVIZUIT ÎN 2013), UTILIZAREA ACTIVITĂȚII AUDITORILOR INTERNI

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Stabilirea naturii și amplitudinii activității de audit intern care poate fi utilizată

Factorii care influențează stabilirea naturii și amplitudinii activității de audit intern care poate fi utilizată (A se vedea punctele 17–19)

...

Raționamente privind planificarea și efectuarea procedurilor de audit și evaluarea rezultatelor (A se vedea punctele 18(a), 30(a))

...

⁴⁷ ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*

⁴⁸ „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

⁴⁹ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

A19. Deoarece auditorul extern este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, auditorul extern trebuie să efectueze raționamentele semnificative în cadrul misiunii de audit în conformitate cu punctul 18. Raționamentele semnificative includ următoarele:

- Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă,
- Evaluarea suficienței testelor efectuate,
- Evaluarea gradului de adecvare al utilizării de către conducere a ipotezei principiului privind continuitatea activității,
- Evaluarea estimărilor contabile semnificative,
- Evaluarea caracterului adecvat al prezentărilor din situațiile financiare și a altor aspecte care influențează raportul auditorului.

...

ISA 700 (REVIZUIT), FORMAREA UNEI OPINII ȘI RAPORTAREA CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

...

Cerințe

...

Raportul auditorului

...

Raportul auditorului pentru auditurile efectuate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

...

Continuitatea activității

29. ~~Atunci când este cazul, a~~ Auditorul trebuie să raporteze în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).⁵⁰

...

Responsabilitățile cu privire la situațiile financiare

...

34. Această secțiune a raportului auditorului trebuie să descrie responsabilitatea conducerii pentru: (A se vedea punctele A46–A49)

- Întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare și
- Evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea¹⁵ și a măsurii în care utilizarea principiului continuității activității este adecvată, precum și pentru prezentarea, dacă este cazul, a unor aspecte referitoare la continuitatea activității. Explicarea responsabilității conducerii pentru această evaluare trebuie să includă o descriere a împrejurărilor în care este adecvată utilizarea principiului continuității activității. (A se vedea punctul A49)

...

Raportul auditorului prevăzut de legislație sau reglementări

50. Dacă legislația sau reglementările dintr-o anumită jurisdicție îi impun auditorului să utilizeze un format sau o formulare specific(ă) în raportul auditorului, raportul auditorului trebuie să facă referire la Standardele Internaționale de Audit numai dacă raportul auditorului include, cel puțin, fiecare dintre următoarele elemente: (A se vedea punctele A71–A72)

- Un titlu.
- Un destinatar, așa cum impun circumstanțele misiunii.

⁵⁰ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*, punctele ~~34–38~~ 21–23

- (c) O secțiune privind Opinia, care să conțină o exprimare a opiniei cu privire la situațiile financiare și o referință la cadrul de raportare financiară aplicabil utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare (identificând inclusiv jurisdicția de origine a cadrului de raportare financiară care este diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau de Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, a se vedea punctul 27).
- (d) O mențiune privind identificarea situațiilor financiare ale entității care au fost auditate.
- (e) O declarație prin care se precizează că auditorul este independent de entitate în conformitate cu cerințele etice relevante aferente auditului și că acesta a îndeplinit celelalte responsabilități ale auditorului privind etica, în conformitate cu aceste cerințe.
- (i) Declarația trebuie să identifice jurisdicția de origine a cerințelor etice relevante, sau să facă referire la Codul IESBA.
- (ii) Dacă cerințele etice relevante îi solicită auditorului să divulge când aplică cerințe de independență specifice auditurilor situațiilor financiare ale anumitor entități, declarația trebuie să indice faptul că auditorul este independent de entitate, în conformitate cu cerințele de independență aplicabile auditurilor respectivelor entități.
- (f) ~~Acolo unde este cazul, o~~ secțiune care tratează, cerințele de raportare de la ~~punctul 22~~ punctele 34-35 și 36(c) din ISA 570 (Revizuit în 2024).
- (g) Acolo unde este cazul, o secțiune privind Baza opiniei cu rezerve (sau contrare) care tratează cerințele de raportare de la punctul ~~35(b)~~ 23 din ISA 570 (Revizuit în 2024) și nu este inconsecventă cu acestea.
- (h) Acolo unde este cazul, o secțiune care include informațiile prevăzute de ISA 701 sau informațiile suplimentare privind auditul prevăzute de legislație sau reglementări și care tratează cerințele de raportare din acel ISA și nu este inconsecventă cu acestea.⁵¹ (A se vedea punctele A73–A76)
- (i) Acolo unde este cazul, o secțiune care tratează cerințele de raportare de la punctul 24 din ISA 720 (Revizuit).
- (j) O descriere a responsabilităților conducerii cu privire la întocmirea situațiilor financiare și identificarea persoanelor responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară, care tratează cerințele de la punctele 33-36 și nu este inconsecventă cu acestea.
- (k) O referință la Standardele Internaționale de Audit și la legislație sau reglementări, precum și o descriere a responsabilităților auditorului cu privire la auditul situațiilor financiare, care tratează cerințele de la punctele 37-40 și nu sunt inconsecvente cu acestea. (A se vedea punctele A51–A54)
- (l) Pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, numele partenerului de misiune, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare ar conduce la o amenințare semnificativă la adresa securității personale.
- (m) Semnătura auditorului.
- (n) Adresa auditorului.
- (o) Data raportului auditorului.

...

Anexă

(A se vedea punctul A19)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare

...

Exemplul 1 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități cotate, întocmit în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).

...

⁵¹ ISA 701, punctele 11-16

- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁵²

Opinie

...

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁵³

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Aspecte-cheie de audit

...

Exemplul 2 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare consolidate ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.

...

⁵² Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

⁵³ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate⁵⁴

Opinie

...

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁵⁵

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare consolidate este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Grupului de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Aspecte-cheie de audit

...

Exemplul 3 – Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA600 (Revizuit)).
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Opinie

...

Baza opiniei

...

⁵⁴ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil

⁵⁵ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁵⁶

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

...

Exemplul 4 –Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate întocmite potrivit unui cadru de conformitate cu scop general

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit prevăzut de legislație sau reglementări pentru un set complet de situații financiare ale unei entități necotate. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Opinie

...

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁵⁷

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

⁵⁶ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

⁵⁷ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

...

ISA 701, COMUNICAREA ASPECTELOR-CHEIE DE AUDIT ÎN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Introducere

Aria de aplicare a acestui ISA

...

4. Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului se face în contextul în care auditorul și-a format o opinie cu privire la situațiile financiare ca întreg. Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului nu reprezintă:
 - (a) Un substitut pentru prezentările de informații din situațiile financiare care trebuie realizate de către conducere în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, sau care sunt necesare din alte motive pentru a se realiza o prezentare fidelă,
 - (b) Un substitut pentru exprimarea de către auditor a unei opinii modificate, atunci când circumstanțele unei misiuni de audit specifice o impun acest lucru în conformitate cu ISA 705 (Revizuit);⁵⁸
 - (c) Un substitut pentru raportarea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024),⁵⁹ ~~atunci când există o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoile semnificative privind capacitatea entității de a și continua activitatea sau~~
 - (d) O opinie distinctă cu privire la aspectele specifice. (A se vedea punctele A5-A8)

...

Cerințe

...

Comunicarea aspectelor-cheie de audit

...

Interacțiunea dintre descrierile aspectelor cheie de audit și alte elemente ce trebuie incluse în raportul auditorului

15. ~~Următoarele aspecte sunt, prin natura lor, aspecte-cheie de audit: Un aspect ce generează o opinie modificată în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), sau în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024), sau o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoile semnificative cu privire la capacitatea entității de a și continua activitatea sau situațiile în care conducerea a exercitat raționamente semnificative pentru a ajunge la concluzia că nu există nicio incertitudine semnificativă în conformitate cu ISA 570 (Revizuit), reprezintă, prin natura lor, aspecte-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 cerințele 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. (A se vedea punctele A6–A7)

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

Aria de aplicare a prezentului ISA (A se vedea punctul 2)

...

⁵⁸ ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*

⁵⁹ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*, punctele ~~34-38~~ 22-23

- A6. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau o opinie contrară în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), prezentarea descrierii unui aspect care generează o opinie modificată în secțiunea Baza opiniei cu rezerve (contrare) ajută la o mai bună înțelegere de către utilizatorii vizați și identificarea circumstanțelor de acest fel atunci când ele apar. Separarea comunicării acestui aspect de alte aspecte-cheie de audit descrise în secțiunea Aspecte-cheie de audit îi conferă, prin urmare, vizibilitate adecvată în raportul auditorului (a se vedea punctul 15). Anexa la ISA 705 (Revizuit) ilustrează exemple privind modul în care formularea introductivă din secțiunea Aspecte-cheie de audit este afectată atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau o opinie contrară și în raportul auditorului sunt comunicate alte aspecte-cheie de audit. Punctul A58 al prezentului ISA arată cum este prezentată secțiunea Aspecte-cheie de audit atunci când auditorul consideră că nu mai există alte aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul auditorului, în afara aspectelor tratate în secțiunea Baza opiniei cu rezerve (contrare) sau în secțiunea Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității din raportul auditorului.

...

Comunicarea aspectelor-cheie de audit

...

Referințe la locul unde este prezentat aspectul în situațiile financiare (A se vedea punctul 13)

...

- A41. Pe lângă referințele la prezentarea (prezentările) de informații conexe, auditorul poate atrage atenția asupra unor caracteristici-cheie ale acestora. Nivelul de detaliere a informațiilor prezentate de management privind aspectele specifice sau factorilor specifici în legătură cu modul în care un anumit aspect afectează situațiile financiare din perioada curentă poate ajuta auditorul să stabilească modul în care a fost tratat aspectul în cadrul auditului, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege motivul pentru care aspectul respectiv reprezintă un aspect-cheie de audit. De exemplu: ~~Atunci când o entitate include o prezentare detaliată cu privire la estimările contabile, auditorul poate atrage atenția asupra prezentării ipotezelor-cheie, asupra prezentării intervalului de rezultate posibile și asupra altor prezentări calitative și cantitative, care se referă la principalele surse de incertitudine a estimărilor sau la estimări contabile esențiale, ca parte a prezentării motivului pentru care aspectul a avut o importanță deosebită pentru audit și a modului în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului.~~

- ~~Atunci când auditorul concluzionează, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit), că nu există nicio incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoeli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul poate, totuși, să decidă că unul sau mai multe aspecte care au legătură cu această concluzie, rezultată din efortul depus de auditor conform ISA 570 (Revizuit), reprezintă aspecte-cheie de audit. În astfel de circumstanțe, descrierea de către auditor a acestor aspecte-cheie de audit în raportul auditorului ar putea include caracteristicile evenimentelor sau condițiilor identificate prezentate în situațiile financiare, cum ar fi pierderi din exploatare substanțiale, facilități de creditare disponibile și posibila refinanțare a datoriilor ori nerespectarea acordurilor de împrumut, precum și factorii atenuanți aferenți.⁶⁰~~

...

Modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului (A se vedea punctul 13(b))

...

Forma și conținutul secțiunii Aspecte-cheie de audit în alte circumstanțe (A se vedea punctul 16)

...

- A58. Următorul exemplu ilustrează prezentarea din raportul auditorului în cazul în care auditorul a stabilit că nu există aspecte-cheie de audit ce trebuie comunicate:

Aspecte-cheie de audit

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

...

⁶⁰ — A se vedea punctul A3 din ISA 570 (Revizuit).

ISA 705 (REVIZUIT), MODIFICĂRI ALE OPINIEI DIN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

...

Cerințe

...

Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată

Opinia auditorului

...

Imposibilitatea exprimării unei opinii

19. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii deoarece nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie:
- (a) Să specifice că nu exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare anexate,
 - (b) Să specifice că, din cauza importanței aspectului (aspectelor) descris(e) în secțiunea Baza imposibilității exprimării unei opinii, auditorul nu a putut să obțină probe de audit suficiente și adecvate care să ofere o bază pentru o opinie de audit cu privire la situațiile financiare, și
 - (c) Să modifice declarația prevăzută la punctul 24 (b) din ISA 700 (Revizuit), care arată că situațiile financiare au fost auditate, astfel încât să precizeze că auditorul a fost contractat pentru a audita situațiile financiare și
 - (d) Să specifice în secțiunea Baza imposibilității exprimării unei opinii că auditorul nu poate formula o concluzie despre caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare și dacă există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative legate de capacitatea entității de a-și continua activitatea.

...

Consideraente atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare

29. Cu excepția cazului în care nu i se impune prin legislația sau reglementări, când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, raportul auditorului nu trebuie să includă o secțiune despre:
- (a) ~~o secțiune privind~~ Aspecte-cheie audit în conformitate cu ISA 701;⁶¹
 - (b) Continuitatea activității în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024);⁶²
 - (c) Incertitudinea semnificativă cu privire la continuitatea activității în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024)⁶³ și
 - (d) ~~o secțiune privind~~ Alte informații în conformitate cu ISA 720 (Revizuit).^{64,65} (A se vedea punctul A26)

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată

Exemple de rapoarte ale auditorului (A se vedea punctul 16)

- A17. Exemplele 1 și 2 din Anexă conțin rapoarte ale auditorului cu o opinie cu rezerve, respectiv o opinie contrară ca urmare a faptului că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.
- A18. Exemplul 3 din Anexă conține un raport al auditorului cu o opinie cu rezerve, ca urmare a faptului că auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate. Exemplul 4 conține o situație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că nu au putut fi obținute probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un singur element din situațiile financiare. Exemplul 5 conține o situație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că nu au

⁶¹ ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*, punctele 11–13

⁶² ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*, punctul 34

⁶³ ISA 570 (Revizuit în 2024), punctele 35–36

⁶⁴ ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*, punctele 11–13

⁶⁵ ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, punctul A54

putut fi obținute probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare. În fiecare dintre ultimele două cazuri, efectele posibile asupra situațiilor financiare ale faptului că nu au putut fi obținute probe sunt atât semnificative, cât și generalizate. Anexele la alte ISA-uri care includ cerințe de raportare, inclusiv ISA 570 (Revizuit în 2024),⁶⁶ includ, de asemenea, exemple de rapoarte ale auditorului cu opinii modificate.

...

Considerente privind situația în care auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare (A se vedea punctul 29)

A26. Prezentarea motivelor pentru care auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate în secțiunea din raportul auditorului “Baza imposibilității exprimării unei opinii” furnizează informații utile pentru ca utilizatorii să înțeleagă de ce auditorul a declarat că se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare și poate preveni o încredere nejustificată în acestea. Totuși, comunicarea oricăror alte aspecte-cheie de audit, în afară de aspectul (aspectele) care a(u) generat imposibilitatea exprimării unei opinii, poate sugera că situațiile financiare în ansamblu sunt mai credibile în raport cu respectivele aspecte decât este adecvat în circumstanțele date și ar fi inconsecventă cu imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare în ansamblul lor. În mod similar, nu ar fi adecvată includerea unei secțiuni privind Alte informații în conformitate cu ISA 720 (Revizuit), care să facă referire la analiza realizată de auditor cu privire la concordanța acelor informații cu situațiile financiare. În consecință, punctul 29 din prezentul ISA interzice includerea în raportul auditorului a ~~unei anumitor secțiuni privind Aspecte-cheie de audit sau a unei secțiuni privind Alte informații~~ atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, cu excepția cazului în care auditorului i se impune, în alt mod, prin legislație sau reglementări să comunice aspectele-cheie de audit sau să raporteze cu privire la acele informații.

...

Anexă

(A se vedea punctele A17-A18, A25)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu modificări ale opiniei

...

Exemplul 1 – Opinie cu rezerve ca urmare a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)⁶⁷).
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).~~
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁶⁸

Opinie cu rezerve

...

⁶⁶ — ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*

⁶⁷ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

⁶⁸ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Baza opiniei cu rezerve

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁶⁹

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare în ansamblu și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

...

Aspecte-cheie de audit

...

Exemplul 2 – Opinie contrară ca urmare a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare consolidate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimentele sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Se aplică ISA 701, cu toate acestea, auditorul a stabilit că nu există alte aspecte-cheie de audit în afara aspectului descris în secțiunea Baza opiniei contrare.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate⁷⁰

Opinie contrară

...

Baza opiniei contrare

...

Continuitatea activității

⁶⁹ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

⁷⁰ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁷¹

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare consolidate este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Grupului de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

...

Aspecte-cheie de audit

...

Exemplul 3 – Opinie cu rezerve ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o entitate asociată din străinătate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate⁷²

Opinie cu rezerve

...

Baza opiniei cu rezerve

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁷³

⁷¹ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

⁷² Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

⁷³ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare în ansamblu și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare consolidate este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Grupului de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

...

Aspecte-cheie de audit

...

Exemplul 4 – Declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un singur element din situațiile financiare consolidate

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600 (Revizuit)).

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate⁷⁴

Imposibilitatea exprimării unei opinii

...

Baza imposibilității exprimării unei opinii

Investiția Grupului în asocierea în participație în Compania XYZ este înregistrată la valoarea de xxx în situația consolidată a poziției financiare a Grupului, ceea ce reprezintă peste 90% din activele nete ale Grupului la 31 decembrie 20X1. Nu ni s-a permis accesul la conducerea și la auditorii Companiei XYZ și nici la documentația de audit a auditorilor Companiei XYZ. În consecință, nu am putut stabili dacă sunt necesare ajustări cu privire la cota parte proporțională ce îi revine Grupului din activele Companiei XYZ pe care le controlează în comun, la cota parte proporțională din datoriile Companiei XYZ pentru care Grupul este responsabil în comun, la partea proporțională din veniturile și cheltuielile lui XYZ pentru exercițiul respectiv și la elementele care alcătuiesc situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie.

Nu putem formula o concluzie cu privire la caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare consolidate și asupra măsurii în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității Grupului de a-și continua activitatea.

...

⁷⁴ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Exemplul 5 – Declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la audit situațiilor financiare⁷⁵

Imposibilitatea exprimării unei opinii

...

Baza imposibilității exprimării unei opinii

Nu am fost numiți drept auditori ai Companiei decât după 31 decembrie 20X1 și, prin urmare, nu am asistat la inventarierea fizică a stocurilor la începutul și la sfârșitul exercițiului. Nu am putut să obținem informații convingătoare prin mijloace alternative cu privire la cantitățile de stocuri deținute la 31 decembrie 20X0 și 20X1, care sunt prezentate în situațiile poziției financiare la valoarea de xxx, respectiv la valoarea de xxx. Mai mult, introducerea unui nou sistem de evidență computerizat pentru conturile de creanțe în septembrie 20X1 a avut drept rezultat un număr ridicat de erori în conturile de creanțe. La data raportului nostru, conducerea se afla în continuare în procesul de rectificare a deficiențelor sistemului și de corectare a erorilor. Nu am putut confirma sau verifica, prin mijloace alternative, conturile de creanțe incluse în situația poziției financiare la o valoare totală de xxx la 31 decembrie 20X1. Ca rezultat al acestor aspecte, nu am putut stabili dacă este posibil să fi fost necesare ajustări cu privire la stocurile și la conturile de creanțe înregistrate sau neînregistrate, precum și la elementele care constituie situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie.

Nu putem formula o concluzie cu privire la caracterul adecvat al utilizării de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare consolidate și asupra măsurii în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității Companiei de a-și continua activitatea

...

ISA 706 (REVIZUIT), PARAGRAFELE DE EVIDENȚIERE A UNOR ASPECTE ȘI PARAGRAFELE PRIVIND ALTE ASPECTE DIN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Introducere

Aria de aplicare a prezentului ISA

...

3. ISA 570 (Revizuit în 2024)⁷⁶ și ISA 720 (Revizuit)⁷⁷ stabilesc cerințe și oferă îndrumări legate de prezentarea în raportul auditorului a aspectelor legate de continuitatea activității și respectiv a altor informații.

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Circumstanțele în care poate fi necesar un paragraf de Evidențiere a unor aspecte (A se vedea punctele 4, 8)

⁷⁵ „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

⁷⁶ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

⁷⁷ ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

...

A5. Următoarele sunt exemple de circumstanțe în care auditorul poate considera necesar să includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte:

- O incertitudine legată de rezultatul viitor al unui litigiu excepțional sau al unei acțiuni de reglementare, care nu reprezintă un eveniment sau o condiție de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea unei entități de a-și continua activitatea.
- Un eveniment ulterior semnificativ care are loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului.⁷⁸
- Aplicarea anticipată (când este permisă) a unui nou standard de contabilitate care are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
- O catastrofă majoră care a avut sau continuă să aibă un efect semnificativ asupra poziției financiare a entității.

...

Includerea în raportul auditorului a unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte (A se vedea punctul 9)

...

A7. Includerea în raportul auditorului a unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte nu afectează opinia auditorului. Un paragraf de Evidențiere a unor aspecte nu reprezintă un substitut pentru:

- (a) O opinie modificată în conformitate cu ISA 705 (Revizuit) atunci când aceasta este impusă de circumstanțele unei misiuni de audit specifice,
- (b) Prezentrile de informații din situațiile financiare care trebuie realizate de către conducere în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil sau care sunt altfel necesare pentru a se realiza o prezentare fidelă sau
- (c) Raportarea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).⁷⁹ ~~atunci când există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.~~

...

Amplasarea în raportul auditorului a paragrafelor de Evidențiere a unor aspecte și a paragrafelor privind Alte aspecte (A se vedea punctele 9, 11)

A16. Amplasarea în raportul auditorului a unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte sau a unui paragraf privind Alte aspecte depinde de natura informației care va fi comunicată și de raționamentul auditorului cu privire la importanța relativă a acestor informații pentru utilizatorii vizați, în comparație cu alte elemente ce trebuie raportate în conformitate cu ISA 700 (Revizuit). De exemplu:

Paragrafe de Evidențiere a unor aspecte

- Atunci când paragraful de Evidențiere a unor aspecte se referă la cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv circumstanțele în care auditorul consideră că acel cadru de raportare financiară prevăzut de legi sau reglementări ar fi altfel inacceptabil,⁸⁰ auditorul poate considera necesar să amplaseze paragraful imediat după secțiunea ~~Baza opiniei~~ Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității, pentru a oferi un context adecvat pentru opinia auditorului.
- Atunci când în raportul auditorului este prezentată o secțiune privind Aspectele-cheie de audit, un paragraf de Evidențiere a unor aspecte poate fi prezentat fie imediat înainte de, fie imediat după secțiunea Aspecte-cheie de audit, pe baza raționamentului auditorului cu privire la importanța relativă a informațiilor incluse în paragraful de Evidențiere a unor aspecte. De asemenea, auditorul poate adăuga un context suplimentar titlului „Evidențierea unor aspecte”, cum ar fi „Evidențierea unor aspecte – Eveniment ulterior”, pentru a diferenția paragraful de Evidențiere a unor aspecte de aspectele individuale descrise în secțiunea Aspecte-cheie de audit.

Paragrafe privind Alte aspecte

...

⁷⁸ ISA 560, punctul 6

⁷⁹ ISA 570 (Revizuit în 2024), punctele ~~34-38~~ 22-23

⁸⁰ De exemplu, așa cum prevede ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 19, și ISA 800 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadre de raportare cu scop special*, punctul 14

(A se vedea punctul A17)

Exemplu de raport al auditorului independent care include o secțiune privind Aspectele-cheie de audit, un paragraf de Evidențiere a unor aspecte și un paragraf privind Alte aspecte

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)⁸¹).
- ...
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- ...
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- ...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la audit situațiilor financiare⁸²

Opinie

...

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁸³

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Evidențierea unor aspecte⁸⁴

...

Aspecte-cheie de audit

...

81 ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

82 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

83 Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

84 Așa cum prevede punctul A16, un paragraf de Evidențiere a unor aspect poate fi prezentat fie direct înainte sau după secțiunea Aspecte-cheie de Audit, în funcție de raționamentul auditorului cu privire la importanța semnificativă a informațiilor incluse în paragraful de Evidențiere a unor aspecte.

Alte aspecte

...

Anexa 4

(A se vedea punctul A8)

Exemplu de raport al auditorului independent care conține o opinie cu rezerve din cauza unei abateri de la cadrul de raportare financiară aplicabil și care include un paragraf de Evidențiere a unor aspecte

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).

...

- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoeli semnificative privind capacitatea entității de a și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁸⁵

Opinie cu rezerve

...

Baza opiniei cu rezerve

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁸⁶

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare în ansamblu și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoeli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Evidențierea unor aspecte – Efectele unui incendiu

...

⁸⁵ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

⁸⁶ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

ISA 710, INFORMAȚII COMPARATIVE — CIFRE COMPARATIVE ȘI SITUAȚII FINANCIARE COMPARATIVE

Anexă

(A se vedea punctele A5, A7, A10)

Exemple de rapoarte ale auditorilor independenți

Exemplul 1 – Cifre comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)⁸⁷).
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).⁸⁸
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁸⁹

Opinie cu rezerve

Baza opiniei cu rezerve

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁹⁰

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare în ansamblu și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare⁹¹

⁸⁷ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

⁸⁸ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

⁸⁹ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

⁹⁰ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

⁹¹ În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

Exemplul 2 – Cifre comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- ...
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoeli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁹²

Opinie cu rezerve

...

Baza opiniei cu rezerve

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁹³

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoeli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare⁹⁴

...

Exemplul 3 – Cifre comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- ...
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoeli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).

92 Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

93 Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

94 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁹⁵

Opinie

...

Baza Opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁹⁶

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Alte aspecte

...

Exemplul 4 – Situații financiare comparative

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).

...

- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).

- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare⁹⁷

⁹⁵ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

⁹⁶ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

⁹⁷ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Opinie cu rezerve

...

Baza opiniei cu rezerve

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității⁹⁸

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare⁹⁹

...

ISA 720 (REVIZUIT), RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI CU PRIVIRE LA ALTE INFORMAȚII

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Citirea și analizarea altor informații (A se vedea punctul 14-15)

...

Analizarea măsurii în care există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului (A se vedea punctul 14(b))

...

A32. Cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului pot include și aspecte de natură prospectivă. Astfel de aspecte pot include, de exemplu, prognozele privind activitatea și fluxurile de trezorerie viitoare pe care auditorul le-a luat în considerare atunci când a evaluat ipotezele utilizate de conducere la efectuarea testelor de depreciere pentru imobilizările necorporale, cum ar fi fondul comercial, sau atunci când auditorul a evaluat modul în care conducerea a apreciat capacitatea entității de a-și continua activitatea.¹⁰⁰

...

Anexa 2

(A se vedea punctele 21-22, A53)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la alte informații

...

Exemplul 1 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.

⁹⁸ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

⁹⁹ Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

¹⁰⁰ ISA 570 (Revizuit în 2024), Continuitatea activității

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)¹⁰¹).
- ...
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).¹⁰²
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.¹⁰³
- ...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹⁰⁴

Opinie

...

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității¹⁰⁵

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Aspecte-cheie de audit¹⁰⁶

...

Exemplul 2 – Un raport al auditorului pentru o entitate cotate care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut alte informații parțial înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora și preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

¹⁰¹ ISA 600 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

¹⁰² ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

¹⁰³ ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*. Secțiunea privind Aspectele-cheie de audit este necesară doar pentru entitățile cotate.

¹⁰⁴ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

¹⁰⁵ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

¹⁰⁶ Secțiunea Aspecte-cheie de audit este necesară doar pentru entitățile cotate.

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).

...

- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoeli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).

- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹⁰⁷

Opinie

...

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității¹⁰⁸

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoeli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Aspecte-cheie de audit

...

Exemplul 3 – Un raport al auditorului pentru o entitate necotată care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut informații parțiale înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora și preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).

...

- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoeli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).

¹⁰⁷ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

¹⁰⁸ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Opinie

...

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității¹⁰⁹

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

...

Exemplul 4 – Un raport al auditorului pentru o entitate cotate care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul nu a obținut alte informații înainte de data raportului auditorului, dar preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Raport cu privire la auditul situațiilor financiare¹¹⁰

¹⁰⁹ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

¹¹⁰ Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

Opinie

...

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității¹¹¹

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Aspecte-cheie de audit

...

Exemplul 5 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și a concluzionat că există o denaturare semnificativă a acestora.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică nu se aplică ISA 600 (Revizuit)).**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).**
- **Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.**

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

...

Opinie

...

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității¹¹²

¹¹¹ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

¹¹² Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

...

Exemplul 6 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie cu rezerve, în situația în care auditorul a obținut alte informații în totalitate înainte de data raportului auditorului și există o limitare a ariei de aplicare în legătură cu un element semnificativ din situațiile financiare consolidate care afectează, de asemenea, alte informații.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (adică se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).~~
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

...

Opinie cu rezerve

...

Baza opiniei cu rezerve

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității¹¹³

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

¹¹³ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

...

Exemplul 7 – Un raport al auditorului valabil pentru orice entitate, cotate sau necotate, care conține o opinie contrară, în situația în care auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și opinia contrară cu privire la situațiile financiare consolidate afectează, de asemenea, alte informații.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale oricărei entități, cotate sau necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (adică se aplică ISA 600 (Revizuit)).
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Aspectele-cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Opinie contrară

...

Baza opiniei contrare

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității¹¹⁴

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

...

Alte informații [sau un alt titlu, dacă este cazul, precum „Alte informații decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

...

ISA 800 (REVIZUIT), CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ÎNTOCMITE ÎN CONFORMITATE CU CADRE DE RAPORTARE CU SCOP SPECIAL

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

¹¹⁴ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

Formarea unei opinii și considerente privind raportarea (A se vedea punctul 11)

A13. Anexa la prezentul ISA conține exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare cu scop special. Alte exemple de rapoarte ale auditorului pot fi relevante pentru raportarea cu privire la situații financiare cu scop special (a se vedea, de exemplu, Anexele la ISA 700 (Revizuit), ISA 705 (Revizuit),¹¹⁵ ISA 570 (Revizuit în 2024),¹¹⁶ ISA 720 (Revizuit)¹¹⁷ și ISA 706 (Revizuit)).¹¹⁸

Aplicarea ISA 700 (Revizuit) în raportarea cu privire la situațiile financiare cu scop special

...

Continuitatea activității

A15. Situațiile financiare cu scop special pot fi întocmite sau nu în conformitate cu un cadru de raportare financiară pentru care principiul continuității activității este relevant (de exemplu, principiul continuității activității nu este relevant pentru anumite situații financiare întocmite pe bază fiscală în anumite jurisdicții).¹¹⁹ În funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare cu scop special, descrierea din raportul auditorului privind responsabilitățile conducerii¹²⁰ legate de continuitatea activității poate necesita o adaptare. Descrierea din raportul auditorului a responsabilităților acestuia¹²¹ poate, de asemenea, să necesite adaptare în funcție de cum se aplică ISA 570 (Revizuit în 2024) în circumstanțele misiunii.

...

Anexă

(A se vedea punctul A14)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare cu scop special

...

Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară ale unui contract (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Situațiile financiare au fost întocmite de conducerea entității în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară ale unui contract (adică un cadru cu scop special). Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.

...

- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).

...

- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Opinie

¹¹⁵ ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*

¹¹⁶ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*

¹¹⁷ ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

¹¹⁸ ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

¹¹⁹ ISA 570 (Revizuit în 2024), punctul 2

¹²⁰ A se vedea ISA 700 (Revizuit), punctele 34(b) și A48.

¹²¹ A se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 39(b)(iv).

...

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

*Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității*¹²²

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

Evidențierea unor aspecte – Baza contabilă și restricția cu privire la distribuirea și utilizarea

Atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, care descrie baza contabilă. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a sprijini Compania în a se conforma prevederilor privind raportarea financiară din contractul la care se face referire mai sus. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. Raportul nostru vizează doar Compania și Compania DEF și nu trebuie distribuit sau utilizat de alte părți în afară de Companie sau Compania DEF. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare

¹²³

...

Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu contabilizarea în scop fiscal din Jurisdicția X (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Auditul unui set complet de situații financiare care au fost întocmite de către conducerea unui parteneriat conform contabilizării în scop fiscal din Jurisdicția X (adică un cadru de raportare cu scop special) pentru a asista partenerii la întocmirea declarațiilor fiscale individuale. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).
- Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Opinie

...

¹²² Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

¹²³ În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernarea” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

Baza opiniei

...

Continuitatea activității

Nicio incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității¹²⁴

În contextul auditului nostru cu privire la situațiile financiare ca întreg și pentru formularea opiniei noastre cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată. Pe baza probelor de audit obținute, nu am identificat nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile de natură să genereze îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului nostru de audit și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

Evidențierea unor aspecte – Baza contabilă și restricțiile cu privire la distribuirea

Atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, care descrie baza contabilă. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a asista partenerii Parteneriatului la întocmirea declarațiilor lor individuale privind impozitul pe profit. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. Raportul nostru este destinat exclusiv Parteneriatului și partenerilor acestuia și nu trebuie distribuit altor părți decât Parteneriatului și partenerilor acestuia. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare¹²⁵

...

Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară stabilite de un organism de reglementare (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Auditul unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care au fost întocmite de conducerea entității în conformitate cu prevederile privind raportarea financiară stabilite de un organism de reglementare (adică un cadru de raportare cu scop special) pentru a îndeplini cerințele aceluia organism de reglementare. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024). Prezentarea incertitudinii semnificative în situațiile financiare este adecvată
- Auditorului i se impune de către organismul de reglementare să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Opinie

...

Baza opiniei

¹²⁴ Acest subtitlu suplimentar poate fi util în îmbunătățirea înțelegerii utilizatorilor vizati cu privire la natura aspectelor tratate în secțiunea privind Continuitatea Activității din raportul auditorului.

¹²⁵ Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

...

Evidențierea unor aspecte – Baza contabilă

Atragem atenția asupra Notei ~~XY~~ la situațiile financiare, care descrie baza contabilă. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a asista Compania la îndeplinirea cerințelor Organismului de reglementare DEF. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității

Atragem atenția asupra Notei ~~6X~~ la situațiile financiare, care indică faptul că Compania a suportat o pierdere netă de ZZZ în timpul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, începând cu acea dată, datoriile curente ale Companiei au depășit totalul activelor cu YYY. ~~Așa cum este stabilit în Nota 6, aceste evenimente sau condiții, alături de alte aspecte prezentate în Nota 6, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoeli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea.~~

[Descrierea modului în care auditorul a apreciat evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024).]

Așa cum se menționează în Nota ~~6X~~, aceste evenimente sau condiții, alături de alte aspect menționate în cele ce urmează la Nota ~~6X~~, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care poate genera îndoeli asupra capacității Companiei de a-și continua activitatea.

Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

În contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și al formulării unei opinii cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvat.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului auditorului și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru cu privire la situațiile financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost tratate în contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu furnizăm o opinie separată cu privire la aceste aspecte. Împreună cu aspectul descris în secțiunea Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității de mai sus, am stabilit că aspectele descrise mai jos sunt aspecte-cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru..

[Descrierea fiecărui aspect-cheie de audit, în conformitate cu ISA 701, aplicabil în acest audit.]

Alte aspecte

...

ISA 805 (REVIZUIT), CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE INDIVIDUALE ȘI ALE ELEMENTELOR SPECIFICE, CONTURILOR SAU ASPECTELOR UNEI SITUAȚII FINANCIARE

...

Cerințe

...

Formarea unei opinii și considerente privind raportarea

...

Raportarea cu privire la setul complet de situații financiare al entității și la o situație financiară individuală sau la un element specific al acestor situații financiare

...

14. Dacă raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare ale unei entități include:

- (a) O opinie modificată conform ISA 705 (Revizuit);¹²⁶
- (b) Un paragraf de Evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind Alte aspecte conform ISA 706 (Revizuit),¹²⁷
- (c) O secțiune dedicată incertitudinii semnificative legate de continuitatea activității conform ISA 570 (Revizuit în 2024),¹²⁸
- (d) Comunicarea aspectelor-cheie de audit conform ISA 701¹²⁹ sau
- (e) O situație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații conform ISA 720 (Revizuit),¹³⁰

auditorul trebuie să ia în considerare implicațiile, dacă există, pe care aceste aspect le au asupra auditului unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare și asupra raportului auditorului cu privire la acestea. (A se vedea punctele A23–A27)

...

Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative

...

Considerente privind acceptarea misiunii

Aplicarea ISA-urilor (A se vedea punctul 7)

...

- A6. Conformitatea cu cerințele ISA-urilor relevante pentru auditul unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare ar putea să nu fie posibilă atunci când auditorul nu este contractat să auditeze și setul complet de situații financiare al entității. În astfel de cazuri, auditorul nu are, de cele mai multe ori, aceeași înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, ca un auditor care auditează și setul complet de situații financiare al entității. De asemenea, auditorul nu deține probele de audit cu privire la calitatea generală a înregistrărilor contabile sau a altor informații contabile care ar fi dobândite în cadrul unui audit al setului complet de situații financiare al entității. În consecință, este posibil ca auditorul să aibă nevoie de probe suplimentare pentru a corobora probele de audit dobândite pe baza înregistrărilor contabile. În cazul unui audit al unui element specific al unei situații financiare, anumite ISA-uri prevăd o activitate de audit care poate fi disproporționată față de elementul care este supus auditului. De exemplu, cu toate că cerințele din ISA 570 (Revizuit în 2024) pot fi relevante în circumstanțele unui audit al unei situații a conturilor de creanțe, conformarea la aceste cerințe ar putea să nu fie posibilă din cauza efortului de audit implicat. Dacă auditorul ajunge la concluzia că un audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare în conformitate cu ISA-urile ar putea să nu fie posibil, poate avea loc o discuție între auditor și conducere cu privire la măsura în care ar fi mai potrivit un alt tip de misiune.

...

Considerente privind planificarea și efectuarea auditului (A se vedea punctul 10)

- A10. Relevanța fiecărui ISA necesită atenție sporită. Chiar și atunci când numai un element specific al unei situații financiare constituie obiectul auditului, ISA-uri precum ISA 240,¹³¹ ISA 550¹³² și ISA 570 (Revizuit în 2024) sunt, în principiu, relevante. Aceasta se datorează faptului că elementul poate fi denaturat ca urmare a unei fraude, a efectului tranzacțiilor cu părțile afiliate sau a unei aplicări incorecte a principiului continuității activității conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

Formarea unei opinii și considerente privind raportarea (A se vedea punctul 11)

...

- A17. Anexa 2 conține exemple de rapoarte ale auditorului independent asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui element specific al unei situații financiare. Alte exemple de rapoarte ale auditorului pot fi relevante pentru raportarea cu

¹²⁶ ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*

¹²⁷ ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

¹²⁸ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*, punctele 35-36 ~~22~~

¹²⁹ ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*, punctul 13

¹³⁰ ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, punctul 22(e)(ii)

¹³¹ ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudea într-un audit al situațiilor financiare*

¹³² ISA 550, *Părți afiliate*

privire la o situație financiară individuală sau la un element specific al unei situații financiare (a se vedea, de exemplu, Anexele la ISA 700 (Revizuit), ISA 705 (Revizuit), ISA 570 (Revizuit în 2024), ISA 720 (Revizuit) și ISA 706 (Revizuit)).

Aplicarea ISA 700 (Revizuit) în raportarea asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui element specific al unei situații financiare

...

Continuitatea activității

A19. În funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil utilizat pentru întocmirea situației financiare individuale sau a elementului specific al unei situații financiare, descrierea din raportul auditorului a responsabilităților conducerii¹³³ legate de continuitatea activității poate necesita o adaptare. Descrierea din raportul auditorului a responsabilităților acestuia¹³⁴ poate, de asemenea, să necesite adaptare în funcție de cum se aplică ISA 570 (Revizuit în 2024) în circumstanțele misiunii.

...

Anexa 2

(A se vedea punctul A17)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la o situație financiară individuală și la un element specific al unei situații financiare

...

Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală a unei entități necotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Auditul unui bilanț (adică o situație financiară individuală) al unei entități necotate.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă ~~cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a și continua activitatea~~ în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024). Prezentarea incertitudinii semnificative în situația financiară individuală este adecvată.**
- **Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701 în contextul auditului bilanțului.**

...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[către destinatarul adecvat]

Opinie

...

Baza opiniei

...

Incetitudine semnificativă legată de continuitatea activității

¹³³ A se vedea ISA 700 (Revizuit), punctele 34(b) și A48.

¹³⁴ A se vedea 700 (Revizuit), punctele 39(b)(iv).

Atragem atenția asupra Notei 6X din situația financiară, potrivit căreia Compania a suportat o pierdere netă de ZZZ în timpul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, începând cu acea dată, datoriile curente ale Companiei au depășit totalul activelor cu YYY. După cum se afirmă în Nota 6X, aceste evenimente sau condiții, alături de alte aspecte prezentate în Nota 6X, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

În contextul auditului nostru asupra situațiilor financiare ca întreg și al formulării unei opinii cu privire la acestea, am concluzionat că utilizarea de către conducere a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvat.

Concluziile noastre au la bază probele de audit obținute până la data raportului auditorului și nu reprezintă o garanție a capacității Companiei de a-și continua activitatea.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situația financiară¹³⁵

...

Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală a unei entități necotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- **Auditul unei situații a încasărilor și plăților în numerar (adică o situație financiară individuală) a unei entități necotate.**
...
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă, conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale unor utilizatori specifici.**¹³⁶
...
- **~~Principiul continuității activității nu este relevant în întocmirea situației încasărilor și plăților în numerar. Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).~~**
- **Auditorului nu i se impune și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701 în contextul auditului situației încasărilor și plăților în numerar.**
...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Opinie

...

Baza opiniei

...

Evidențierea unor aspecte – Baza contabilă

Atragem atenția asupra Notei X la situația financiară, care descrie baza contabilă. Situația financiară este întocmită pentru a furniza informații Creditorului XYZ. În consecință, este posibil ca situația financiară să nu fie adecvată în alt scop. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare¹³⁷

¹³⁵ În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție

¹³⁶ ISA 800 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări privind forma și conținutul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

¹³⁷ Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului juridic din jurisdicția respectivă

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situației financiare în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți în numerar descrisă în Nota X, inclusiv determinarea acceptabilității contabilității pe bază de încasări și plăți în numerar drept bază de contabilizare pentru întocmirea situației financiare în circumstanțele date, precum și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unei situații financiare care este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

~~Atunci când întocmește situațiile financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte ce țin de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze Compania sau să înceteze operațiunile, ori nu are nicio alternativă realistă în afară de acestea.~~

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în a obține o asigurare rezonabilă privind măsura în care situațiile financiare ca întreg este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în a emite un raport al auditorului care să includă opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestei situații financiare.

Punctul 41(b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal colorat poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41(c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care asigură baza opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât a uneia cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Companiei.¹³⁸
- ~~• Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar pe baza probelor de audit obținute, la măsura în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea Companiei de a și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din situația financiară sau, în cazul în care aceste prezentări de informații nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Companiei.~~
- Evaluăm gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile, dacă există, precum și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.
- Evaluăm prezentarea generală, structura și conținutul situației financiare, inclusiv prezentarea informațiilor, și măsura în care situația financiară oferă o prezentare fidelă a tranzacțiilor și evenimentelor respective.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanta despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările de audit importante, inclusiv orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

...

138 Această frază ar trebui modificată, după caz, în situațiile în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a emite o opinie asupra eficienței controlului intern împreună cu auditul situației financiare.

Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un element specific din situațiile financiare a unei entități cotate, întocmit în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

În scopul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Auditul unei liste de creanțe (adică un element, cont sau poziție din situațiile financiare).
- ...
- Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale unor utilizatori specifici.¹³⁹
- ...
- ~~Principiul continuității activității nu este relevant pentru întocmirea listei de creanțe. Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).~~
- Auditorul nu este obligat și nici nu a decis să comunice aspectele-cheie de audit în conformitate cu ISA 701, în contextul auditului listei de creanțe.
- ...

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau către alt destinatar adecvat]

Opinie

...

Baza opiniei

...

Evidențierea unor aspecte – Baza contabilă și restricțiile cu privire la distribuție

Atragem atenția asupra Notei X la listă, care descrie baza contabilă. Lista este întocmită pentru a asista Compania la îndeplinirea cerințelor stabilite de către Autoritatea de reglementare DEF. În consecință, este posibil ca lista să nu fie adecvată în alt scop. Raportul nostru vizează doar Compania și Autoritatea de reglementare DEF și nu trebuie distribuit altor părți în afară de Companie sau Autoritatea de reglementare DEF. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la lista de creanțe¹⁴⁰

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare conform [descrieți prevederile privind raportarea financiară stabilite de organismul de reglementare] și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unei liste lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

~~La întocmirea listei, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte ce țin de continuitatea activității și utilizând principiul continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze Compania sau să înceteze operațiunile ori nu are nicio altă alternativă realistă în afară de acestea.~~

Persoanele responsabile cu guvernanta sunt răspunzătoare pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al listei de creanțe

Obiectivele noastre constau în a obține o asigurare rezonabilă privind măsura în care lista este lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, și în a emite un raport al auditorului care să includă opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, însă nu garantează faptul că un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile va detecta

¹³⁹ ISA 800 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări privind forma și conținutul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

¹⁴⁰ Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

întotdeauna o denaturare semnificativă atunci când ea există. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare și sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau colectiv, deciziile economice luate de utilizatori pe baza acestei liste.

Punctul 41 (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul prezentat în continuare pe fundal colorat poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41 (c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că atunci când legislația, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres, se poate face referire la un website al unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să includă descrierea de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit efectuat în conformitate cu ISA-urile, ne exercităm raționamentul profesional și ne menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a listei, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, elaborăm și efectuăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate care asigură baza opiniei noastre. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât pentru a unei cauzate de eroare, dat fiind faptul că fraudă poate presupune complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări eronate sau eludarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevantă pentru audit, cu scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, însă nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al Companiei.¹⁴¹
- ~~Emitem o concluzie cu privire la gradul de adecvare al modului în care conducerea a utilizat principiul continuității activității, iar pe baza probelor de audit obținute, la măsura în care există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoeli semnificative privind capacitatea Companiei de a și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor de informații aferente din listă sau, în cazul în care aceste prezentări de informații nu sunt adecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare ar putea determina încetarea activității Companiei.~~
- Evaluăm gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile, dacă există, precum și al prezentărilor de informații aferente realizate de conducere.

Comunicăm cu persoanele responsabile cu guvernanta despre, printre altele, aria de aplicare planificată și plasarea în timp ale auditului, precum și despre constatările de audit importante, inclusiv orice deficiență semnificativă în controlul intern pe care o identificăm pe parcursul auditului.

De asemenea, furnizăm persoanelor responsabile cu guvernanta o declarație care arată că ne-am conformat cerințelor etice relevante privind independența și că le-am comunicat toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune în mod rezonabil că ne-ar putea afecta independența precum și, după caz, acțiunile întreprinse pentru eliminarea amenințărilor, sau măsurile de protecție aplicate..

...

ISA 810 (REVIZUIT), MISIUNI DE RAPORTARE CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

...

Cerințe

...

Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate

...

Referință la raportul auditorului asupra situațiilor financiare auditate (A se vedea punctul A23)

19. Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține:

- (a) O opinie cu rezerve în conformitate cu ISA 705 (Revizuit),¹⁴²

¹⁴¹ Această frază ar trebui modificată, după caz, în situațiile în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a emite o opinie asupra eficienței controlului intern împreună cu auditul situației financiare.

¹⁴² ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*

- (b) Un paragraf de Evidențiere a unor aspecte sau un paragraf privind Alte aspecte conform ISA 706 (Revizuit),¹⁴³
- (c) O secțiune numită *Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității* conform ISA 570 (Revizuit în 2024);¹⁴⁴
- (d) O secțiune numită *Continuitatea activității în conformitate cu ISA 570 (Revizuit în 2024) când sunt exercitate raționamente semnificative de către conducere în emiterea unei concluzii despre măsura în care nu există nicio incertitudine semnificativă cu privire la evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea*.¹⁴⁵
- (e) Comunicarea aspectelor-cheie de audit în conformitate cu ISA 701,¹⁴⁶ sau
- (f) O declarație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații în conformitate cu ISA 720 (Revizuit),¹⁴⁷

și auditorul este convins că situațiile financiare sintetizate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate sau reprezintă o sinteză fidelă a acestora, în conformitate cu criteriile aplicate, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie, în plus față de elementele de la punctul 16:

- (i) Să menționeze faptul că raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie cu rezerve, un paragraf de Evidențiere a unor aspecte, un paragraf privind Alte aspecte, o secțiune numită *Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității*, sau o secțiune numită *Continuitatea activității*, care să se refere la raționamentele semnificative exercitate de conducere în formularea unei concluzii că nu există nicio incertitudine semnificativă, comunicarea aspectelor-cheie de audit sau o declarație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații și (A se vedea punctul A21)
- (ii) Să descrie: (A se vedea punctul A22)
 - a. Baza opiniei cu rezerve cu privire la situațiile financiare auditate și efectul acesteia, dacă există, asupra situațiilor financiare sintetizate,
 - b. Aspectul la care se face referire în paragraful de Evidențiere a unor aspecte, paragraful privind Alte aspecte sau secțiunea *Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității*, sau secțiunea *Continuitatea activității* care se referă la raționamentele semnificative exercitate de conducere în formularea unei concluzii că nu există nicio incertitudine semnificativă din raportul auditorului asupra situațiilor financiare auditate și efectul (efectele) acestuia, dacă există, asupra situațiilor financiare sintetizate, sau
 - c. Denaturarea semnificativă necorectată a altor informații și efectul (efectele) sale, dacă există, asupra informațiilor incluse într-un document care conține situațiile financiare sintetizate și raportul auditorului cu privire la acestea. (A se vedea punctul A15)

...

Anexă

(A se vedea punctul A23)

Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare sintetizate

- Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate întocmite în conformitate cu criteriile stabilite. Cu privire la situațiile financiare auditate este exprimată o opinie nemodificată. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate include o secțiune privind *Incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității* și comunicarea altor aspecte-cheie de audit.

...

¹⁴³ ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

¹⁴⁴ ISA 570 (Revizuit în 2024), *Continuitatea activității*, punctele 35-36 ~~22~~

¹⁴⁵ ISA 570 (Revizuit în 2024), punctul 34(b)

¹⁴⁶ ISA 701, *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*

¹⁴⁷ ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

Exemplul 1:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Cu privire la situațiile financiare auditate ale unei entități cotate este exprimată o opinie nemodificată.**
- ...
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate include o secțiune privind *Incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității*.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate include comunicarea altor aspecte-cheie de audit.¹⁴⁸**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Opinie

...

Situațiile financiare sintetizate

...

Situațiile financiare auditate și raportul nostru cu privire la acestea

În raportul nostru din data de 15 februarie 20X2 am exprimat o opinie de audit nemodificată cu privire la situațiile financiare auditate. Acel raport include și:

- O secțiune privind *Incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității* care atrage atenția asupra Notei 6X din situațiile financiare auditate. Nota 6X din situațiile financiare auditate indică faptul că Compania ABC a suportat o pierdere netă de ZZZ în timpul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, începând cu acea dată, datoriile curente ale Companiei ABC au depășit totalul activelor sale cu YYY. Aceste evenimente sau condiții, alături de alte aspecte prezentate în Nota 6X la situațiile financiare auditate, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei ABC de a-și continua activitatea. Aceste aspect sunt tratate în Nota 5Y la situațiile financiare sintetizate.¹⁴⁹
- Comunicarea altor ¹⁵⁰ aspecte-cheie de audit. [Aspectele-cheie de audit sunt acele aspecte care, conform raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță în auditul nostru asupra situațiilor financiare din perioada curentă.]¹⁵¹

...

IAPN 1000, CONSIDERENTE SPECIALE PRIVIND AUDITUL INSTRUMENTELOR FINANCIARE

...

Anexă

(A se vedea punctul A14)

Exemple de controale aferente instrumentelor financiare

...

¹⁴⁸ Așa cum este explicat la punctul 15 al ISA 701, o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității este, prin natura sa, un aspect-cheie de audit, dar este necesar să fie raportată într-o secțiune separată a raportului auditorului conform punctelor ~~35-36~~ 22 din ISA 570 (Revizuit în 2024).

¹⁴⁹ Auditorul poate include o descriere suplimentară despre modul în care a evaluat evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu punctul 35(b) din ISA 570 (Revizuit în 2024)

¹⁵⁰ În circumstanțele în care nu există o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității, includerea cuvântului „alte” în afirmația prin care se comunică aspectele-cheie de audit nu este necesară.

¹⁵¹ Auditorul poate include explicații suplimentare în legătură cu aspectele-cheie de audit considerate utile pentru utilizatorii raportului auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate.

17. Instrumentele financiare pot avea asociat riscul ca o pierdere să depășească valoarea instrumentului financiar recunoscută în bilanț, dacă aceasta există. De exemplu, o reducere bruscă a prețului pieței pentru o marfă poate forța o entitate să înregistreze pierderi pentru a închide o poziție forward pentru acea marfă, din cauza cerințelor privind garanțiile reale sau marja. În unele cazuri, pierderile potențiale pot ~~fi suficient de mari pentru~~ indica un eveniment sau condiție care poate pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea. Entitatea poate să realizeze analize ale sensibilității sau evaluări în funcție de risc pentru a evalua efectele ipotetice viitoare asupra instrumentelor financiare care sunt afectate de riscul de piață. Cu toate acestea, evaluarea în funcție de risc nu reflectă pe deplin amploarea riscurilor care ar putea afecta entitatea, și analizele sensibilității și ale scenariilor

...

„Standardele Internaționale de Audit”, „Standardul Internațional de Audit pentru Auditurile Situațiilor Financiare ale Entităților Mai Puțin Complexe”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire”, „Standardele Internaționale privind Asigurarea Raportării privind Durabilitatea”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare”, „Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe”, „Standardele Internaționale privind Managementul Calității”, „Notele Internaționale de Practică în Audit”, Proiectele de Expunere, Documentele de Consultare și alte publicații IAASB sunt protejate prin drepturi de autor ale IFAC.

Fundația Internațională pentru Etică și Audit™ (IFEATM), Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB®) și Federația Internațională a Contabililor® (IFAC®) nu își asumă responsabilitatea pentru pierderile cauzate oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze bazându-se pe materialul din această publicație, indiferent dacă respectivele pierderi sunt cauzate de neglijență sau din alte motive.

„Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare”, „Standardele Internaționale de Audit”, „Standardul Internațional de Audit pentru Auditurile Situațiilor Financiare ale entităților Mai Puțin Complexe”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire”, „Standardele Internaționale privind Asigurarea Raportării privind Durabilitatea”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare”, „Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe”, „Standardele Internaționale privind Managementul Calității”, „Notele Internaționale de Practică în Audit”, „IAASB”, „ISA”, „ISA pentru LCE”, „ISRE”, „ISSA”, „ISAE”, „ISRS”, „ISQM”, „IAPN” și sigla IAASB sunt mărci comerciale ale IFAC, sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în SUA și în alte țări.

Prezentul *ISA 570 (Revizuit 2024), Continuitatea activității* al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), publicat de Federația Internațională a Contabililor în aprilie 2025 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Camera Auditorilor Financiari în România în aprilie 2026 și este reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a *ISA 570 (Revizuit 2024), Continuitatea activității* a fost analizat de către IFAC, iar traducerea a fost realizată în conformitate cu „Declarația de politică — Politica privind traducerea publicațiilor Federației Internaționale a Contabililor”. Textul aprobat al tuturor *Standardelor Internaționale de Audit* este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și integralitatea traducerii sau pentru eventualele acțiuni întreprinse ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al *ISA 570 (Revizuit 2024), Continuitatea activității* © 2025 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al *ISA 570 (Revizuit 2024), Continuitatea activității* © 2024 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *Standardul Internațional de Audit 570 (Revizuit 2024) Continuitatea activității*

Contactați Permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, stoca sau transmite sau pentru a utiliza acest document în alte scopuri similare.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International
Federation
of Accountants®