

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 800
(REVIZUIT)**

**CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITUL SITUAȚIILOR
FINANCIARE ÎNTOCMITE ÎN CONFORMITATE
CU CADRELE DE RAPORTARE CU SCOP SPECIAL**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se
încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

Alineat

Introducere

Domeniul de aplicare a prezentului ISA.....	1-3
Data intrării în vigoare.....	4
Obiectiv	5
Definiții	6-7

Cerințe

Considerente privind acceptarea misiunii.....	8
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului.....	9-10
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea	11-14

Aplicare și alte materiale explicative

Definiția cadrului de raportare cu scop special.....	A1-A4
Considerente privind acceptarea misiunii.....	A5-A8
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului.....	A9-A12
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea	A13-A21

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

Standardul internațional de audit (ISA) 800 (Revizuit), *Considerente speciale - auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

Introducere

Domeniul de aplicare a prezentului ISA

1. Standardele Internaționale de Audit din seria 100-700 se aplică unui audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA tratează considerentele speciale privind aplicarea acelor ISA-uri unui audit al situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.
2. Prezentul ISA este scris în contextul unui set complet de situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special. ISA 805 (Revizuit)¹ tratează considerentele speciale relevante pentru auditul situațiilor financiare individuale sau al unui element specific, cont sau altui aspect al unei situații financiare.
3. Prezentul ISA nu încalcă cerințele altor ISA-uri; nici nu are scopul de a trata toate considerentele speciale care ar putea fi relevante în circumstanțele misiunii.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, atunci când aplică ISA-urile într-un audit al situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, este de a aborda în mod adecvat considerentele speciale care sunt relevante pentru:
 - (a) Acceptarea misiunii;
 - (b) Planificarea și efectuarea acelei misiuni; și
 - (c) Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

¹ ISA 805 (Revizuit), *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare*

- (a) Situații financiare cu scop special – Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special. (a se vedea pct. A4)
 - (b) Cadru de raportare cu scop special – Un cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile de informații financiare ale utilizatorilor specifici. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.² (a se vedea pct. A1-A4)
7. Referirile la „situații financiare” în contextul prezentului ISA înseamnă „un set complet de situații financiare cu scop special”. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare, precum și ceea ce constituie un set complet de situații financiare. Referirile la „situații financiare cu scop special” includ prezentările de informații aferente.

Cerințe

Considerente privind acceptarea misiunii

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară

8. ISA 210 prevede ca auditorul să determine acceptabilitatea cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare.³ Într-un audit al unor situații financiare cu scop special, auditorul trebuie să obțină o înțelegere legată de: (a se vedea pct. A5-A8)
- (a) Scopul pentru care sunt întocmite situațiile financiare;
 - (b) Utilizatorii vizați și
 - (c) Măsurile luate de conducere pentru a determina dacă acel cadru de raportare financiară este acceptabil în circumstanțele date.

Considerente privind planificarea și efectuarea auditului

9. ISA 200 prevede ca auditorul să respecte toate ISA-urile relevante pentru audit.⁴ În planificarea și efectuarea unui audit al unor situații financiare cu scop special, auditorul trebuie să determine dacă aplicarea ISA-urilor necesită considerente speciale în circumstanțele misiunii. (a se vedea pct. A9-A12)

² ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, alineatul 13 litera (a)

³ ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, alineatul 6 litera (a)

⁴ ISA 200, alineatul 18

10. ISA 315 (Revizuit) prevede ca auditorul să obțină o înțelegere cu privire la modul în care entitatea selectează și aplică politicile contabile.⁵ În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu prevederile unui contract, auditorul trebuie să obțină o înțelegere cu privire la orice interpretări semnificative ale unui contract pe care conducerea le-a utilizat în întocmirea acelor situații financiare. O interpretare este semnificativă atunci când adoptarea unei alte interpretări rezonabile ar fi produs o diferență semnificativă în informațiile prezentate în situațiile financiare.

Formarea unei opinii și considerente privind raportarea

11. Atunci când se formează o opinie și când se raportează cu privire la situații financiare cu scop special, auditorul trebuie să aplice cerințele din ISA 700. (Revizuit)⁶ (a se vedea pct. A13-A19)

Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil

12. ISA 700 (Revizuit) prevede ca auditorul să evalueze dacă situațiile financiare se referă în mod adecvat la sau descriu cadrul de raportare financiară aplicabil.⁷ În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu prevederile unui contract, auditorul trebuie să evalueze dacă situațiile financiare descriu în mod adecvat orice interpretări semnificative ale contractului pe care se bazează situațiile financiare.
13. ISA 700 (Revizuit) tratează forma și conținutul raportului auditorului, inclusiv stabilirea ordinii specifice pentru anumite elemente. În cazul unui raport al auditorului cu privire la situații financiare cu scop special:
- (a) Raportul auditorului trebuie să descrie, de asemenea, scopul pentru care situațiile financiare sunt întocmite și, dacă este necesar, utilizatorii vizați, sau trebuie să facă referire la o notă din situațiile financiare cu scop special care conține acea informație; și
 - (b) Dacă membrii conducerii au de ales între mai multe cadre de raportare financiară în întocmirea unor astfel de situații financiare, explicația privind responsabilitatea conducerii⁸ pentru

5 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, alineatul 11 litera (c)

6 ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

7 ISA 700 (Revizuit), alineatul 15

8 Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

situațiile financiare trebuie să facă referire, de asemenea, la responsabilitatea sa pentru determinarea faptului că acel cadru de raportare este acceptabil în circumstanțele date.

Atenționarea cititorilor cu privire la faptul că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special

14. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special trebuie să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte care atenționează utilizatorii raportului auditorului asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, situațiile financiare ar putea să nu fie adecvate în alt scop. (a se vedea pct. A20-A21)

* * *

Aplicare și alte materiale explicative

Definiția cadrului de raportare cu scop special (a se vedea pct. 6)

A1. Exemple de cadre de raportare cu scop special sunt:

- Normele fiscale pentru un set de situații financiare care însoțesc declarația fiscală a unei entități;
- Contabilizarea pe baza încasărilor și plăților în numerar pentru obținerea informațiilor referitoare la fluxurile de trezorerie pe care o entitate ar putea fi nevoită să le întocmească pentru creditori;
- Prevederile de raportare financiară stabilite de un organ de reglementare pentru a îndeplini cerințele aceluși organ de reglementare; sau
- Prevederile de raportare financiară dintr-un contract, precum un contract de obligațiuni, un contract de împrumut sau alocarea unei subvenții.

A2. Ar putea să existe circumstanțe în care un cadru de raportare cu scop special are la bază un cadru de raportare financiară stabilit de un organism de reglementare autorizat sau recunoscut, ori de lege sau reglementări, dar nu respectă toate cerințele aceluși cadru. Un exemplu este un contract care necesită întocmirea de situații financiare în conformitate cu majoritatea, dar nu cu toate Standardele de Raportare Financiară din Jurisdicția X. Atunci când acest fapt este acceptabil în circumstanțele misiunii, este inadecvat ca, în descrierea cadrului de

raportare financiară aplicabil situațiilor financiare cu scop special, să se invoce conformitatea totală cu cadrul de raportare financiară stabilit de organismul de reglementare autorizat sau recunoscut, ori de lege sau reglementări. În exemplul de contract de mai sus, descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil ar putea să facă referire la prevederile de raportare financiară din contract, mai degrabă decât să facă orice fel de referire la Standardele de Raportare Financiară ale Jurisdicției X.

- A3. În circumstanțele descrise la alineatul A2, cadrul de raportare cu scop special ar putea să nu fie un cadru de prezentare fidelă, chiar dacă acel cadru de raportare financiară pe care se bazează este un cadru de prezentare fidelă. Aceasta se datorează faptului că acel cadru de raportare cu scop special ar putea să nu respecte toate cerințele cadrului de raportare financiară stabilit de organismul de reglementare autorizat sau recunoscut, ori de lege sau reglementări, care sunt necesare pentru a obține prezentarea fidelă a situațiilor financiare.
- A4. Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special ar putea fi singurele situații financiare pe care o entitate le întocmește. În astfel de circumstanțe, acele situații financiare ar putea fi folosite de alți utilizatori decât de cei pentru care a fost conceput cadrul de raportare financiară. În ciuda distribuției largi a situațiilor financiare în acele circumstanțe, situațiile financiare sunt încă considerate a fi situații financiare cu scop special, în contextul ISA-urilor. Cerințele de la alineatele 13-14 sunt menite să evite neînțelegerile cu privire la scopul în care sunt întocmite situațiile financiare. Prezentările conțin informații explicative sau descriptive, după caz, admise expres sau autorizate altfel prin cadrul de raportare financiară aplicabil, în situațiile financiare sau în note, sau incluse în acestea prin trimiteri.⁹

Considerente privind acceptarea misiunii

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară (a se vedea alin. 8)

- A5. În cazul situațiilor financiare cu scop special, nevoile de informații financiare ale utilizatorilor vizați sunt un factor cheie în determinarea acceptabilității cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare.
- A6. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate să cuprindă standardele de raportare financiară stabilite de o organizație autorizată sau

⁹ ISA 200, alineatul 13, litera (f)

recunoscută pentru promulgarea de standarde pentru situațiile financiare cu scop special. În acest caz, standardele vor fi considerate acceptabile în acest scop, dacă organizația urmărește un proces stabil și transparent care implică deliberarea și luarea în considerare a opiniilor părților interesate relevante. În anumite jurisdicții, legea sau reglementările pot prescrie cadrul de raportare financiară pe care îl va utiliza conducerea la întocmirea situațiilor financiare cu scop special, pentru un anumit tip de entitate. De exemplu, un organ de reglementare poate să stabilească prevederi de raportare financiară în vederea îndeplinirii cerințelor aceluși organ de reglementare. În absența unor indicii contrare, un astfel de cadru de raportare financiară este considerat acceptabil pentru situațiile financiare cu scop special întocmite de o astfel de entitate.

- A7. Acolo unde standardele de raportare financiară la care se face referire la alineatul A6 sunt suplimentate de cerințe legislative sau de reglementare, ISA 210 prevede ca auditorul să determine dacă există conflicte între standardele de raportare financiară și cerințele suplimentare și prescrie luarea de măsuri de către auditor în cazul în care există un asemenea conflict.¹⁰
- A8. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate să cuprindă prevederile de raportare financiară ale unui contract, sau alte surse față de cele descrise la alineatele A6 și A7. În acest caz, acceptabilitatea cadrului de raportare financiară, în circumstanțele misiunii, este determinată de luarea în considerare a măsurii în care cadrul prezintă atribute prevăzute, în mod normal, de cadrele de raportare financiară acceptabile, așa cum se descrie în Anexa 2 a ISA 210. În cazul unui cadru de raportare cu scop special, importanța relativă pentru o anumită misiune a fiecărui atribut prevăzut în mod normal de un cadru de raportare financiară acceptabil, este un aspect care ține de raționamentul profesional. De exemplu, în scopul stabilirii valorii activelor nete ale unei entități la data vânzării sale, vânzătorul și cumpărătorul ar putea să fi căzut de acord că, pentru nevoile lor, sunt necesare estimări foarte prudente privind deprecierea legate de creanțele nerecuperabile, chiar dacă asemenea informații financiare nu sunt neutre atunci când sunt comparate cu informațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.

Considerente privind planificarea și efectuarea auditului (a se vedea alin. 9)

¹⁰ ISA 210, alineatul 18

- A9. ISA 200 prevede ca auditorul să respecte (a) cerințele etice relevante, inclusiv cele care țin de independență, cele legate de misiunile de audit ale situațiilor financiare și (b) toate ISA-urile relevante pentru audit. Acesta prevede, de asemenea, ca auditorul să respecte fiecare cerință dintr-un ISA, exceptând cazul în care, în circumstanțele auditului, întregul ISA nu este relevant sau cerința nu este relevantă pentru că este condiționată, iar condiția nu există. În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISA, prin efectuarea de proceduri de audit alternative pentru a atinge obiectivul acelei cerințe.¹¹
- A10. Aplicarea anumitor cerințe ale ISA-urilor într-un audit al unor situații financiare cu scop special poate implica considerente speciale din partea auditorului. De exemplu, în ISA 320, raționamentele legate de elemente care sunt semnificative pentru utilizatorii situațiilor financiare au la bază luarea în considerare a nevoilor comune de informații financiare ale utilizatorilor, per ansamblu.¹² Cu toate acestea, în cazul unui audit al situațiilor financiare cu scop special, aceste raționamente au la bază luarea în considerare a nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor vizați.
- A11. În cazul situațiilor financiare cu scop special, precum cele întocmite în conformitate cu cerințele unui contract, conducerea poate conveni cu utilizatorii vizați asupra unui prag sub care denaturările identificate pe parcursul auditului nu vor fi corectate sau ajustate în alt mod. Existența unui asemenea prag nu îl degreveză pe auditor de obligația de a determina pragul de semnificație în conformitate cu ISA 320, în scopul planificării și efectuării auditului situațiilor financiare cu scop special.
- A12. ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să stabilească care este persoana (persoanele) competentă (competente) din cadrul structurii de guvernare a entității cu care să comunice.¹³ ISA 260 (Revizuit) menționează că, în anumite cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în administrarea entității, iar aplicarea cerințelor de comunicare este modificată pentru a recunoaște această poziție.¹⁴ Atunci când entitatea întocmește un set complet de situații financiare cu scop general, persoana (persoanele) responsabilă

¹¹ ISA 200, alineatele 14, 18 și 22-23

¹² ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, alineatul 2

¹³ ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*

¹⁴ ISA 260 (Revizuit), alineatul A8

(responsabile) de supravegherea întocmirii situațiilor financiare cu scop special nu pot fi identice cu persoanele responsabile cu guvernanta, în sarcina cărora intră supravegherea întocmirii acestor situații financiare cu scop general.

Formarea unei opinii și considerente privind raportarea (a se vedea alin. 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 situațiile financiare cu scop special [a se vedea, de exemplu, Anexele la ISA 700 (Revizuit), ISA 705 (Revizuit)¹⁵, ISA 570 (Revizuit)¹⁶, ISA 720 (Revizuit)¹⁷ și ISA 706 (Revizuit)].¹⁸

Aplicarea ISA 700 (Revizuit) atunci când raportează cu privire la situațiile financiare cu scop special

A14. Alineatul 11 din prezentul ISA explică faptul că auditorul trebuie să aplice ISA 700 (Revizuit) atunci când exprimă o opinie și raportează cu privire la situațiile financiare cu scop special. În acest scop, auditorului i se cere, de asemenea, să aplice cerințele de raportare în alte ISA-uri și poate aprecia considerentele speciale menționate la alineatele A15-A19 de mai jos ca fiind utile.

Continuitatea activității

A15. Situațiile financiare cu scop special pot sau nu pot fi întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară pentru care este relevantă prezumția continuității activității (de exemplu, prezumția continuității activității nu este relevantă pentru anumite situații financiare întocmite în baza normelor fiscale din anumite jurisdicții).¹⁹ În funcție de cadrul aplicabil de raportare financiară utilizat în întocmirea situațiilor financiare cu scop special, descrierea din raportul auditorului a responsabilităților²⁰ conducerii legate de activitatea

¹⁵ ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

¹⁶ ISA 570 (Revizuit), *Principiul continuității activității*

¹⁷ ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

¹⁸ ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspect din raportul auditorului independent*

¹⁹ ISA 570 (Revizuit), *Principiul continuității activității*, alineatul 2

²⁰ ISA 700 (Revizuit), alineatele 34, litera (b) și A48

continuă ar putea necesita ajustări, acolo unde este cazul. Descrierea din raportul auditorului a responsabilităților²¹ auditorului ar putea necesita ajustări, acolo unde este cazul, în funcție de modul în care se aplică ISA 570 (Revizuit) în circumstanțele misiunii.

Aspecte cheie de audit

A16. ISA 700 (Revizuit) impune auditorului să comunice aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701²² pentru auditul seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate. Pentru auditul situațiilor financiare cu scop special, ISA 701 se aplică doar în cazurile în care comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special este impusă prin legi sau reglementări, sau auditorul decide altfel să comunice aspectele cheie de audit. Atunci când aspectele cheie de audit sunt comunicate în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special, ISA 701 se aplică în întregime.²³

Alte informații

A17. ISA 720 (Revizuit) abordează responsabilitățile auditorului referitoare la alte informații. În contextul prezentului ISA, rapoartele care conțin sau însoțesc situațiile financiare cu scop special - al căror scop este de a furniza proprietarilor (sau părților interesate similare) informații privind aspectele prezentate în situațiile financiare cu scop special) – sunt considerate ca fiind rapoarte anuale în scopul aplicării ISA 720 (Revizuit). În cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de raportare cu scop special, sintagma „părțile interesate similare” se referă la utilizatorii specifici ale căror nevoi de informații financiare sunt satisfăcute de proiectarea cadrului de raportare cu scop special, destinat întocmirii situațiilor financiare cu scop special. Atunci când auditorul stabilește că entitatea intenționează să emită un astfel de raport, cerințele din ISA 720 (Revizuit) se aplică auditului situațiilor financiare cu scop special.

Numele partenerului de misiune

²¹ ISA 700 (Revizuit), alineatul 39, litera (b), punctul (iv)

²² ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie ale auditului în raportul auditorului independent*

²³ ISA 700 (Revizuit), alineatul 31

A18. Cerința din ISA 700 (Revizuit) conform căreia auditorul trebuie să includă numele partenerului de misiune în raportul auditorului se aplică și auditului situațiilor financiare cu scop special ale entităților cotate.²⁴ Auditorul poate fi obligat, prin legi sau reglementări, să includă numele partenerului de misiune în raportul auditorului sau poate decide să recurgă la această posibilitate atunci când raportează cu privire la situațiile financiare cu scop special ale entităților, altele decât entitățile cotate.

Includerea unei referințe la raportul auditorului cu privire la setul complet de situații financiare cu scop general

A19. Auditorul poate considera oportun să se refere, într-un paragraf privind alte aspecte din raportul auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special, la raportul auditorului referitor la setul complet de situații financiare cu scop general sau la aspectul (aspectele) menționat (menționate) în acesta (a se vedea ISA 706 (Revizuit)).²⁵ De exemplu, auditorul poate considera oportun să se refere, în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special, la o secțiune cu titlul „Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității”, inclusă în raportul auditorului referitor la setul complet de situații financiare cu scop general.

Atenționarea cititorilor asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (a se vedea alin. 14)

A20. Situațiile financiare cu scop special pot fi utilizate în alte scopuri decât cele pentru care au fost destinate. De exemplu, un organ de reglementare poate să solicite anumitor entități să facă publice situațiile financiare cu scop special. Pentru a evita neînțelegerile, auditorul atenționează utilizatorii raportului de audit prin includerea unui paragraf de evidențiere a unor aspecte în care se precizează că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și de aceea este posibil ca acestea să nu fie adecvate în alte scopuri. ISA 706 (Revizuit) prevede ca acest paragraf să fie inclus într-o secțiune distinctă a raportului auditorului, cu un titlu adecvat care include sintagma „Evidențiere a unor aspecte”.²⁶

²⁴ ISA 700 (Revizuit), alineatele 45 și A56-58

²⁵ ISA 706 (Revizuit), alineatele 10-11

²⁶ A se vedea alineatul 9, litera (a) din ISA 706 (Revizuit)

Restricție privind distribuția sau utilizarea (a se vedea alin. 14)

A21. În plus față de atenționarea prevăzută la alineatul 14, auditorul poate considera adecvat să indice faptul că raportul auditorului este destinat, în mod exclusiv, utilizatorilor specifici. În funcție de legea sau reglementările unei anumite jurisdicții, acest fapt ar putea fi realizat prin restricționarea distribuției sau utilizării raportului auditorului. În aceste circumstanțe, punctul la care se face referire la alin. 14 poate fi extins, astfel încât să includă aceste alte aspecte, iar titlul poate fi modificat în consecință. (a se vedea exemplele din Anexa la prezentul ISA).

Anexă

(a se vedea alin. 14)

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, alta decât o entitate cotate, întocmite în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale unui contract (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).
- Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități, alta decât o entitate cotate, întocmite în conformitate cu normele fiscale din Jurisdicția X (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).
- Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu prevederile de raportare financiară stabilite de un organism de reglementare (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități, alta decât o entitate cotate, întocmite în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale unui contract (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).

În scopul prezentării acestui raport ilustrativ al auditorului, sunt presupuse următoarele circumstanțe:

- Situațiile financiare au fost întocmite de conducerea entității în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale unui contract (respectiv un cadru de raportare cu scop special). Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.
- Nu a fost emis un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare cu scop general.
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că o opinie nemodificată (și anume, o „opinie fără rezerve”) este adecvată, în baza probelor de audit obținute.
- Cerințele etice aplicabile auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimente sau condiții care pot pune la îndoială, în mod considerabil, capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Distribuția și utilizarea raportului auditorului sunt restricționate.
- Auditorului nu i se impune, și nu a decis altfel, să comunice aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a stabilit că nu există alte informații [și anume, cerințele ISA 720 (Revizuit) nu se aplică].
- Persoanele responsabile cu supravegherea procesului

de raportare financiară sunt diferite față de cele responsabile cu întocmirea situațiilor financiare.

- **Auditorul nu are alte responsabilități de raportare financiară, impuse de legislația sau reglementările locale.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Opinia

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate ale Companiei pentru exercițiul financiar încheiat la data de 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în baza prevederilor de raportare financiară ale Secțiunii Z din contractul încheiat la 1 ianuarie 20X1 între Companie și compania DEF („contractul”).

Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile). 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 profesională aplicabile pentru auditul situațiilor financiare în *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități de etică profesională, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

Evidențierea unor aspecte – Baza de contabilizare și restricțiile cu privire la distribuție și utilizare

Atragem atenția asupra notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a asista Compania în respectarea prevederilor de raportare din contractul la care facem referire mai sus. În consecință, este posibil ca situațiile financiare

să nu fie adecvate în alt scop. Raportul nostru este destinat exclusiv Companiei și companiei DEF și nu ar trebui să fie distribuit sau utilizat de alte părți decât Compania și compania DEF. Opinia noastră nu este modificată cu privire la acest aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare ²⁷

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale Secțiunii Z din contract și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care nu sunt afectate de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

La întocmirea situațiilor financiare, conducerea este responsabilă pentru aprecierea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte referitoare la continuitatea activității și utilizând prezumția continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze Compania sau să oprească operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă decât să procedeze astfel.

Persoanele responsabile cu guvernanta sunt responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare.

²⁷ În toate aceste rapoarte ilustrative ale auditorului, termenii de „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” ar putea necesita înlocuirea cu un alt termen adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

Punctul 41, litera (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul hașurat, de mai jos, poate fi amplasat într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41, litera (c) din ISA 700 (Revizuit) arată faptul că, atunci când legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit, în mod expres acest lucru, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, se poate face o referire specifică la websiteul unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să corespundă descrierii de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit în conformitate cu ISA-urile, exercităm raționamentul profesional și menținem scepticismul profesional pe parcursul desfășurării auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, proiectăm și aplicăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât cel de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de eroare, deoarece fraudă poate presupune înțelegeri secrete, fals, omisiuni intenționate, declarații false și evitarea controlului intern.
- Înțelegem controlul intern relevant pentru audit, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar fără a avea scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al Companiei.²⁸
- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente de informații realizate de către conducere.
- Formulăm o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a contabilității pe baza continuității activității și determinăm, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli considerabile privind capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă,

²⁸ Această propoziție ar urma să fie modificată, după caz, în circumstanțe în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a formula o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în legătură cu auditul situațiilor financiare.

trebuie să atragem atenția, în raportul auditorului, asupra prezentărilor aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări sunt neadecvate, 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 pot determina Compania să înceteze să-și mai continue activitatea.

Comunicăm persoanelor responsabile cu governanța, printre alte aspecte, aria planificată și programarea în timp a auditului, precum și principalele constatări ale auditului, inclusiv orice deficiențe semnificative ale controlului intern pe care le identificăm pe parcursul auditului.

[Semnătură în numele firmei de audit, în numele auditorului sau ambele, după caz, pentru jurisdicția respectivă]

[Adresa auditorului] [Data și adresa au fost inversate]

[Data]

Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități, alta decât o entitate cotate, întocmite în conformitate cu normele fiscale din Jurisdicția X (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).

În scopul prezentării acestui raport ilustrativ al auditorului, sunt admise următoarele cazuri:

- Auditul unui set complet al situațiilor financiare care au fost întocmite de conducerea unui parteneriat în conformitate cu normele fiscale din Jurisdicția X (respectiv, un cadru de raportare cu scop special) pentru a asista partenerii în pregătirea declarațiilor fiscale individuale. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că o opinie nemodificată (și anume, o „opinie fără rezerve”) este adecvată, în baza probelor de audit obținute.
- Cerințele etice aplicabile auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot pune la îndoială, în mod considerabil, capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Distribuția raportului auditorului sunt restricționate.
- Auditorului nu i se impune, și nu a decis altfel, să comunice aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a stabilit că nu există alte informații [și anume, cerințele ISA 720 (Revizuit) nu se aplică].
- Persoanele responsabile cu supravegherea procesului de raportare financiară sunt diferite față de cele responsabile cu întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare financiară, impuse de legislația sau reglementările locale.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Opinia

Am auditat situațiile financiare ale parteneriatului ABC (Parteneriatul), care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere aferent exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare, inclusiv o sinteză a politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate ale Parteneriatului pentru exercițiul financiar încheiat la data de 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [*descrieți legea privind impozitul pe venit aplicabilă*] din Jurisdicția X.

Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile). 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 Parteneriat, conform cerințelor de etică profesională aplicabile pentru auditul situațiilor financiare în [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități de etică profesională, conform acestor cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

Evidențierea unor aspecte – Baza de contabilizare și restricțiile cu privire la distribuție

Atragem atenția asupra notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a asista Compania în respectarea prevederilor de raportare din contractul la care facem referire mai sus. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. Raportul nostru este destinat exclusiv Companiei și companiei DEF și nu ar trebui să fie distribuit sau utilizat de alte părți decât Compania și compania DEF. Opinia noastră nu este modificată cu privire la acest aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare ²⁹

²⁹ Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă

Conducerea este responsabilă de întocmirea acestor situații financiare în conformitate cu normele fiscale din Jurisdicția X și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care nu sunt afectate de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

În întocmirea situațiilor financiare, conducerea este responsabilă pentru aprecierea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspectele referitoare la continuitatea activității și utilizând contabilitatea pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze Compania sau să oprească operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă în afara acestora.

Persoanele responsabile cu guvernarea sunt responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară a Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare.

Punctul 41, litera (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul hasurat de mai jos, poate fi amplasat într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41, litera (c) din ISA 700 (Revizuit) arată că, atunci când legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres acest lucru, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, se poate face o referire specifică la websiteul unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să corespundă descrierii de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit în conformitate cu ISA-urile, exercităm raționamentul profesional și menținem scepticismul profesional pe parcursul desfășurării auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, proiectăm și aplicăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât cel de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de eroare, deoarece fraudă poate presupune înțelegeri secrete, falși, omisiuni intenționate, declarații false și evitarea controlului intern.
- Înțelegem controlul intern relevant pentru audit, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar fără a avea scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al Parteneriatului.³⁰
- Formulăm o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a contabilității pe baza continuității activității și determinăm, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli considerabile 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 aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări sunt neadecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data

³⁰ Această propoziție ar urma să fie modificată, după caz, în circumstanțe în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a formula o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în legătură cu auditul situațiilor financiare.

raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare pot determina Compania să înceteze să-și mai continue activitatea.

- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente de informații realizate de către conducere.

Comunicăm persoanelor responsabile cu governanța, printre alte aspecte, aria planificată și programarea în timp a auditului, precum și principalele constatări ale auditului, inclusiv orice deficiențe ale controlului intern pe care le identificăm pe parcursul auditului.

[Semnătură în numele firmei de audit, în numele auditorului sau ambele, după caz, pentru jurisdicția respectivă]

[Adresa auditorului] [Data și adresa au fost inversate]

[Data]

Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu prevederile de raportare financiară stabilite de un organism de reglementare (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

În scopul prezentării acestui raport ilustrativ al auditorului, sunt considerate următoarele premise:

- Auditul unui set complet al situațiilor financiare care au fost întocmite de conducerea entității în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale unui contract (respectiv un cadru de raportare cu scop special). Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă.
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că o opinie nemodificată (și anume, o „opinie fără rezerve”) este adecvată, în baza probelor de audit obținute.
- Cerințele etice aplicabile auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot pune la îndoială, în mod considerabil, capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit). Prezentarea incertitudinii semnificative în situațiile financiare este oportună.
- Distribuția sau utilizarea raportului auditorului nu este restricționată.
- Auditorului i se impune de către organismul de reglementare să comunice aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Paragraful privind alte aspecte se referă la faptul că auditorul a emis, de asemenea, un raport de audit cu privire la situațiile financiare întocmite de Compania ABC pentru aceeași perioadă, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.

- **Auditorul a stabilit că nu există alte informații [și anume, cerințele ISA 720 (Revizuit) nu se aplică].**
- **Persoanele responsabile cu supravegherea situațiilor financiare sunt diferite față de cele responsabile cu întocmirea situațiilor financiare.**
- **Auditorul nu are alte responsabilități de raportare impuse de legislația sau reglementările locale.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Pentru partenerii Companiei ABC sau pentru destinatarul adecvat]

Opinia

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere aferent, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare, inclusiv o sinteză a politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*), poziția financiară a companiei la 31 decembrie 20X1, (*la*) performanța sa financiară și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale secțiunii Y din Regulamentul Z.

Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile). 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 profesională aplicabile pentru auditul situațiilor financiare în [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități de etică profesională, conform acestor cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

Evidențierea unor aspecte – Baza de contabilizare

Atragem atenția asupra notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a asista

Compania în îndeplinirea cerințelor stabilite de către organismul de reglementare DEF. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. Opinia noastră nu este modificată cu privire la acest aspect.

Incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității

Atragem atenția asupra Notei 6 din situațiile financiare, care indică faptul că, în cursul exercițiului financiar încheiat la data de 31 decembrie 20X1, Compania a înregistrat o pierdere netă de ZZZ și, la data respectivă, datoriile curente ale Companiei depășeau activele totale ale acesteia cu YYY. După cum se menționează în Nota 6, aceste evenimente sau condiții, împreună cu alte aspecte prezentate în Nota 6, indică existența unei incertitudini semnificative care ar putea pune considerabil la îndoială capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Opinia noastră nu este modificată cu privire la acest aspect.

Aspectele cheie de audit

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului desfășurat asupra situațiilor financiare în ansamblu, și în formarea opiniei noastre asupra acestora, și nu emitem o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității* de mai sus, considerăm 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, așa cum se aplică auditului.]

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare ³¹

Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale Secțiunii Y din Regulamentul Z³² și pentru acel control intern pe care conducerea îl

³¹ Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă

³² Acolo unde responsabilitatea conducerii constă în întocmirea de situații financiare care oferă o imagine fidelă și corectă, aceasta ar putea să fie exprimat astfel: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea de situații financiare care oferă o imagine fidelă și corectă în conformitate cu prevederile secțiunii Y din Regulamentul Z, și pentru un...”

consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care nu sunt afectate de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

În întocmirea situațiilor financiare, conducerea este responsabilă pentru aprecierea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspecte referitoare la continuitatea activității și utilizând contabilitatea pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze Compania sau să își oprească operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă în afara acestora.

Persoanele responsabile cu guvernarea sunt responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară a Companiei.

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, per ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare.

Punctul 41, litera (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul hasurat de mai jos, poate fi amplasat într-o Anexă la raportul auditorului. Punctul 41, litera (c) din ISA 700 (Revizuit) arată că, atunci când legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres acest lucru, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, se poate face o referire specifică la websiteul unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, în loc să includă acest material în raportul auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să corespundă descrierii de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu aceasta.

Ca parte a unui audit în conformitate cu ISA-urile, exercităm raționamentul profesional și menținem scepticismul profesional pe parcursul desfășurării auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, proiectăm și aplicăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât cel de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de eroare, deoarece fraudă poate presupune înțelegeri secrete, fals, omisiuni intenționate, declarații false și evitarea controlului intern.
- Înțelegem controlul intern relevant pentru audit, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar fără a avea scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al Companiei.³³
- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente de informații realizate de către conducere.
- Formulăm o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a contabilității pe baza continuității activității și determinăm, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli considerabile privind capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă,

³³ Această propoziție ar urma să fie modificată, după caz, în circumstanțe în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a formula o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în legătură cu auditul situațiilor financiare.

trebuie să atragem atenția, în raportul auditorului, asupra prezentărilor aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări sunt neadecvate, 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 pot determina Compania să înceteze să-și mai continue activitatea.

Comunicăm persoanelor responsabile cu governanța, printre alte aspecte, aria planificată și programarea în timp a auditului, precum și principalele constatări ale auditului, inclusiv orice deficiențe ale controlului intern pe care le identificăm pe parcursul auditului.

De asemenea, furnizăm persoanelor responsabile cu governanța o declarație conform căreia am respectat cerințele de etică profesională relevante privind independența și le comunicăm toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune, în mod rezonabil, că ne afectează independența și, acolo unde este cazul, măsurile de protecție aferente.

Dintre aspectele comunicate persoanelor responsabile cu governanța, stabilim care sunt aspectele cele mai importante pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă și care reprezintă, prin urmare, aspecte cheie de audit. Descriem aceste aspecte în raportul nostru, cu excepția cazului în care legile sau reglementările interzic prezentarea publică a aspectului sau a cazului în care, în circumstanțe extrem de rare, considerăm că un aspect nu ar trebui comunicat în raportul nostru deoarece se preconizează, în mod rezonabil, ca beneficiile interesului public să fie depășite de consecințele negative ale acestei comunicări.

Partenerul misiunii de audit în baza căreia s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [*numele*].

[*Semnătură în numele firmei de audit, numele auditorului sau ambele, după caz, pentru jurisdicția respectivă*]

[*Adresa auditorului*] [*Data și adresa au fost inversate*]

[*Data*]

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITUL SITUAȚIILOR FINANCIARE ÎNTOCMITE
ÎN CONFORMITATE CU CADRELE DE RAPORTARE CU SCOP SPECIAL

ISA 800 (Revised), Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks al International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în decembrie 2016 în limba engleză, a fost tradus în limba română de către CAFR în noiembrie 2018 și este reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a *ISA 800 (Revised), Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks* a fost examinat de IFAC, iar traducerea a fost realizată în conformitate cu „Declarația de politică – Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de IFAC”. Textul aprobat al *ISA 800 (Revised), Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks* este cel publicat de IFAC în limba engleză.

Text în limba engleză *ISA 800 (Revised), Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks* © 2016 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Text în limba română *ISA 800 (revizuit), Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și modificări corespunzătoare* © 2018 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlu original: *ISA 800 (Revised), Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks*, decembrie 2016, ISBN: 978-1-60815-318-3.