

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 805

(REVIZUIT)

CONSIDERENTE SPECIALE - AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE INDIVIDUALE ȘI ALE ELEMENTELOR SPECIFICE, ALE CONTURILOR SAU ASPECTELOR UNEI SITUAȚII FINANCIARE

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

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare a prezentului ISA	1-3
Data intrării în vigoare	4
Obiectiv	5
Definiții	6
Cerințe	
Considerente privind acceptarea misiunii	7-9
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului	10
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea.....	11-17
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare a prezentului ISA	A1-A4
Considerente privind acceptarea misiunii	A5-A9
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului	A10-A15
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea.....	A16-A18
Anexa 1: Exemple de elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare	
Anexa 2: Exemple de rapoarte ale auditorilor asupra unei situații financiare individuale și asupra unui element specific al unei situații financiare	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 805 (Revizuit), *Considerente speciale - audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare*, 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 (ISA-urile) din seria 100-700 se aplică unui audit al situațiilor financiare și urmează să fie adaptate, după caz, în circumstanțele în care sunt aplicate auditurilor altor informații financiare istorice. Prezentul ISA tratează considerentele speciale aplicării acestor ISA-uri unui audit al unei situații financiare individuale sau unui element specific, cont sau aspect al unei situații financiare. Situația financiară individuală sau elementul specific, contul sau aspectul unei situații financiare poate fi întocmit(ă) în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general sau special. Dacă este întocmit(ă) în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, ISA 800 (Revizuit)¹ se aplică, de asemenea, auditului. (a se vedea pct. A1-A4)
2. Prezentul ISA nu se aplică raportului unui auditor al componentei, emis ca urmare a activității efectuate asupra informațiilor financiare ale unei componente, la cererea unei echipe a misiunii la nivelul grupului, în contextul unui audit al situațiilor financiare ale grupului (a se vedea ISA 600)².
3. Prezentul ISA nu prevalează asupra dispozițiilor din alte ISA-uri; nici nu își propune să trateze toate considerentele specifice care pot fi relevante în circumstanțele misiunii.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare individuale sau ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor aferente perioadelor care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date. În cazul auditurilor situațiilor financiare individuale sau ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare pentru o dată specifică, prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile acestor informații la sau ulterior datei de 15 decembrie 2016.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, în aplicarea ISA-urilor în cadrul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific, cont sau aspect dintr-o situație financiară, este de a aborda adecvat considerentele specifice care sunt relevante pentru:
 - (a) Acceptarea misiunii;

¹ ISA 800 (Revizuit), *Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*

² ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

- (b) Planificarea și efectuarea acelei misiuni; și
- (c) Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situația financiară individuală sau la elementul specific, contul sau aspectul unei situații financiare.

Definiții

- 6. În contextul prezentului ISA, referirea la:
 - (a) „Element al unei situații financiare” sau „element” reprezintă un „element, cont sau aspect al unei situații financiare;”
 - (b) „Standardele Internaționale de Raportare Financiară” reprezintă Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate și
 - (c) O situație financiară individuală sau la un element specific al unei situații financiare include prezentările aferente. Prezentările aferente cuprind, de obicei, informații explicative sau alte informații descriptive, relevante pentru situația financiară sau pentru elementul respectiv (A se vedea punctul A2).

Cerințe

Considerente privind acceptarea misiunii

Aplicarea ISA-urilor

- 7. ISA 200 prevede ca auditorul să se conformeze tuturor ISA-urilor relevante pentru audit.³ În cazul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific dintr-o situație financiară, această cerință se aplică indiferent dacă auditorul este, de asemenea, angajat să auditeze setul complet de situații financiare ale entității. Dacă auditorul nu este angajat să auditeze și setul complet de situații financiare ale entității, acesta trebuie să determine măsura în care auditul situației financiare individuale sau al elementului specific al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile este posibil. (a se vedea pct. A5-A6)

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară

- 8. ISA 210 prevede ca auditorul să determine acceptabilitatea cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare.⁴ În cazul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al situațiilor financiare, aceasta trebuie să includă, de asemenea, măsura în care aplicarea cadrului de raportare financiară va genera o

³ ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 18

⁴ ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 litera (a)

prezentare care furnizează descrieri adecvate de informații, pentru a le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile furnizate de situația financiară sau de element, precum și efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor furnizate de situația financiară sau de element. (a se vedea pct. A7)

Formarea opiniei

9. ISA 210 prevede ca termenii conveniți ai misiunii de audit să includă forma previzionată a oricăror rapoarte care urmează a fi emise de auditor.⁵ În cazul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al situațiilor financiare, auditorul trebuie să ia în considerare măsura în care forma previzionată a opiniei este adecvată circumstanțelor. (a se vedea pct. A8-A9)

Considerente privind planificarea și efectuarea auditului

10. ISA 200 prevede că ISA-urile sunt scrise în contextul unui audit al situațiilor financiare; ele urmează a fi adaptate circumstanțelor, după caz, atunci când sunt aplicate auditurilor altor informații financiare istorice.^{6,7} În planificarea și efectuarea unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al situațiilor financiare, auditorul trebuie să adapteze toate ISA-urile relevante auditului, după cum este necesar în circumstanțele misiunii. (a se vedea pct. A10-A15)

Formarea unei opinii și considerente privind raportarea

11. Atunci când formulează o opinie și raportează cu privire la o situație financiară individuală sau la un element specific al situațiilor financiare, auditorul trebuie să aplice cerințele ISA 700 (Revizuit)⁸ și ale ISA 800 (Revizuit) adaptate după cum este necesar în circumstanțele misiunii. (a se vedea pct. A16-A22)

Raportarea cu privire la setul complet de situații financiare ale entității și la o situație financiară individuală sau un element specific al acestor situații financiare

12. Dacă auditorul se angajează într-o misiune pentru a raporta asupra unei situații financiare individuale sau a unui element specific al situațiilor financiare, în paralel cu o misiune de audit cu privire la un set complet de

⁵ ISA 210, punctul 10 litera (e)

⁶ ISA 200, punctul 2

⁷ ISA 200, punctul 13 litera (f), explică faptul că termenul „situații financiare” se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare, așa cum sunt determinate prin dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil.

⁸ ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

situații financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie separată pentru fiecare misiune.

13. Auditul unei situații financiare sau al unui element specific al situațiilor financiare poate fi publicat alături de setul complet de situații financiare auditate ale entității. Dacă auditorul concluzionează că prezentarea situației financiare individuale sau a elementului specific al situațiilor financiare nu o diferențiază suficient de setul complet de situații financiare, auditorul trebuie să ceară conducerii să rectifice situația. Potrivit punctelor 15 și 16, auditorul trebuie, de asemenea, să diferențieze opinia asupra situației financiare individuale sau asupra elementului specific al situațiilor financiare de opinia asupra unui set complet de situații financiare. Auditorul nu trebuie să emită un raport al auditorului care să conțină opinia asupra situației financiare individuale sau asupra unui element specific al situațiilor financiare, până când nu este convins de această diferențiere.

Considerarea implicațiilor elementelor specifice incluse în raportul auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale entității pentru auditul situațiilor financiare individuale sau ale unui element specific al situației financiare și a celor ce decurg din raportul de audit.

14. Dacă raportul auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale entității include:
- (a) O opinie modificată, potrivit ISA 705 (Revizuit);⁹
 - (b) Un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte, potrivit ISA 706 (Revizuit) ¹⁰
 - (c) O incertitudine semnificativă privind secțiunea legată de continuitatea activității, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit)¹¹
 - (d) Comunicarea aspectelor cheie de audit în conformitate cu ISA 701;¹²
sau
 - (e) O declarație care descrie o denaturare semnificativă necorectată a altor informații, în conformitate cu ISA 720 (Revizuit);¹³

auditorul trebuie să ia în considerare implicațiile, dacă există, pe care aceste aspecte le au pentru auditul unei situații financiare individuale sau

⁹ ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

¹⁰ ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

¹¹ ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*, punctul 22

¹² ISA 701 (Revizuit), *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*, punctul 13

¹³ ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, punctul 22 lit.(e) subpunct.(ii)

al unui element specific al unei situații financiare și pentru raportul de audit aferent. (a se vedea punctele A23-A27).

Opinia contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii în raportul auditorului asupra unui set complet al situațiilor financiare ale entității

15. Dacă auditorul concluzionează că este necesar să exprime o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare ale entității, luate în ansamblu, ISA 705 (Revizuit) nu îi permite auditorului să includă în același raport al auditorului o opinie nemodificată cu privire la situația financiară individuală, care face parte din acele situații financiare, sau cu privire la un element specific care face parte din acele situații financiare.¹⁴ Aceasta deoarece o astfel de opinie nemodificată ar fi în contradicție cu opinia contrară sau cu imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare ale entității, luate în ansamblul lor. (a se vedea pct. A28)
16. Dacă auditorul concluzionează că este necesar să exprime o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare ale entității, luate în ansamblu, dar, în contextul unui audit separat al unui element specific din acele situații financiare, auditorul consideră, totuși, adecvat să exprime o opinie nemodificată asupra acelu element, acesta trebuie să facă acest lucru, doar dacă:
 - (a) Auditorului nu i se interzice prin lege sau reglementări să procedeze astfel;
 - (b) Acea opinie este exprimată într-un raport al auditorului care nu este publicat alături de raportul auditorului care conține opinia contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii; și
 - (c) Elementul nu constituie o parte semnificativă a setului complet de situații financiare ale entității.
17. Auditorul nu trebuie să exprime o opinie nemodificată cu privire la o situație financiară individuală dintr-un set complet de situații financiare dacă auditorul a exprimat o opinie contrară sau s-a aflat în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la setul complet de situații financiare, în ansamblu. Aceasta se aplică chiar dacă raportul auditorului asupra unei situații financiare individuale nu este publicat odată cu raportul auditorului care conține o opinie contrară, sau imposibilitatea exprimării unei opinii. Aceasta deoarece se presupune că o situație financiară individuală reprezintă o parte importantă a acelor situații financiare.

* * *

¹⁴ ISA 705 (Revizuit), punctul 15

Aplicare și alte materiale explicative

Domeniul de aplicare a prezentului ISA [a se vedea alin. 1, pct. 6 lit. (c)]

- A1. ISA 200 definește termenul de „informații financiare istorice” drept informațiile exprimate în termeni financiari în raport cu o anumită entitate, derivate, în cea mai mare parte, din sistemul contabil al acelei entități, cu privire la evenimentele economice care au loc în perioadele de timp anterioare sau cu privire la condițiile sau circumstanțele economice la date diferite din trecut.¹⁵
- A2. ISA 200 definește termenul de „situații financiare” drept o reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv prezentări, cu scopul de a comunica resursele economice sau obligații la un moment din timp sau modificările acestora aferente unei perioade de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Termenul ”situații financiare” se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare, așa cum prevăd cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, dar, se poate referi, de asemenea, la o situație financiară individuală. Prezentările cuprind informații explicative sau descriptive, după caz, permise în mod expres sau autorizate altfel prin cadrul financiar de raportare aplicabil, în situațiile financiare sau în note, ori incluse în acestea prin trimiteri.¹⁶ Așa cum se menționează la punctul 6 lit. (c), trimiterea la o situație financiară individuală sau la un element specific din situația financiară include și prezentări conexe.
- A3. ISA-urile sunt scrise în contextul unui audit al situațiilor financiare;¹⁷ acestea urmează să fie adaptate, dacă este necesar, în circumstanțele în care sunt aplicate unui audit al altor informații financiare istorice, precum o situație financiară individuală sau un element specific al unei situații financiare. Prezentul ISA oferă îndrumări în această privință. (Anexa 1 prezintă exemple de astfel de alte informații financiare istorice.)
- A4. O misiune de asigurare rezonabilă, alta decât un audit al informațiilor financiare istorice, este efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (Revizuit).¹⁸

¹⁵ ISA 200, punctul 13 litera (f)

¹⁶ ISA 200, punctul 13 litera (f)

¹⁷ ISA 200, punctul 2

¹⁸ ISAE 3000, *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*

Considerente privind acceptarea misiunii

Aplicarea ISA-urilor (a se vedea pct. 7)

- A5. ISA 200 prevede ca auditorul să se conformeze cu (a) cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, cu privire la misiunile de audit al situațiilor financiare și (b) toate ISA-urile relevante pentru audit. Acesta prevede, de asemenea, ca auditorul să se conformeze cu fiecare cerință dintr-un ISA, cu excepția cazului în care întregul ISA nu este relevant sau cerința nu este relevantă, deoarece este condiționată, iar condiția nu există. În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISA, acesta efectuând proceduri de audit alternative pentru a atinge obiectivul acelei cerințe.¹⁹
- A6. Conformitatea cu cerințele ISA-urilor relevante pentru auditul unei situații financiare individuale sau al unui element specific dintr-o situație financiară poate să nu fie fezabilă atunci când auditorul nu este angajat să auditeze setul complet de situații financiare ale 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, de asemenea, setul complet de situații financiare ale entității. De asemenea, auditorul nu deține probe de audit cu privire la calitatea generală a înregistrărilor contabile sau a altor informații contabile, care ar trebui să fie dobândite în cadrul unui audit al unui set complet de situații financiare ale 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 muncă de audit care poate fi disproporționată față de elementul care este supus auditului. De exemplu, cu toate că cerințele ISA 570 (Revizuit) pot fi relevante în circumstanțele unui audit al unei situații a conturilor de creanțe, este posibil ca o conformitate cu aceste cerințe să nu fie fezabilă, din cauza efortului de audit implicat. Dacă auditorul ajunge la concluzia că este posibil ca un audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare, în conformitate cu ISA-urile, să nu fie fezabil, auditorul poate discuta cu membrii conducerii dacă nu ar fi mai potrivit un alt tip de misiune.

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

- A7. O situație financiară individuală sau un element specific al unei situații financiare poate fi întocmită/ întocmit în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, care are la bază un cadru de raportare financiară stabilit de un organism autorizat sau recunoscut de

¹⁹ ISA 200, punctele 14, 18 și 22-23

reglementare, pentru întocmirea unui set complet de situații financiare (de exemplu, IFRS). În acest caz, determinarea acceptabilității cadrului aplicabil poate implica luarea în considerare a măsurii în care cadrul include toate cerințele care stau la baza sa și care sunt relevante pentru prezentarea unei situații financiare individuale sau a unui element specific dintr-o situație financiară, care furnizează prezentări adecvate de informații.

Forma opiniei (a se vedea pct. 9)

A8. Forma unei opinii exprimate de către auditor depinde de cadrul de raportare financiară aplicabil și de orice legi sau reglementări aplicabile²⁰. În conformitate cu ISA 700 (Revizuit):²¹

(a) Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la un set complet de situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, opinia auditorului trebuie, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările prevăd altfel, să utilizeze una dintre următoarele expresii:

(i) situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]; sau

(ii) situațiile financiare oferă o imagine corectă și fidelă, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]; și

(b) Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la un set complet de situații financiare întocmite potrivit unui cadru de conformitate, opinia auditorului menționează că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil].

A9. În cazul unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare, cadrul de raportare financiară aplicabil poate să nu abordeze, în mod expres, prezentarea situației financiare sau a elementului. Acesta poate fi cazul când cadrul de raportare financiară aplicabil are la bază un cadru de raportare financiară stabilit de un organism autorizat sau recunoscut de reglementare pentru întocmirea unui set complet de situații financiare (de exemplu, IFRS). De aceea, auditorul ia în considerare măsura în care formularea așteptată a opiniei este adecvată, din perspectiva cadrului de raportare financiară aplicabil. Factorii care pot afecta luarea în considerare de către auditor a utilizării în opinie a expresiilor „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau „furnizează o imagine corectă și fidelă” includ:

²⁰ ISA 200, punctul 8

²¹ ISA 700 (Revizuit), punctele 25-26

- Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil este limitat explicit sau implicit la întocmirea unui set complet de situații financiare.
- Măsura în care situația financiară individuală sau elementul specific al unei situații financiare:
 - Se va conforma integral acelor cerințe ale cadrului, relevante pentru acea situație financiară sau pentru acel element, și prezentarea situației financiare sau a elementului include prezentările aferente.
 - Este necesar, pentru realizarea prezentării fidele, să prezinte informații suplimentare față de cele prevăzute în mod specific de către cadru sau, în circumstanțe excepționale, se va abate de la o cerință a cadrului.

Decizia auditorului cu privire la formularea previzionată a opiniei este un aspect ce ține de raționamentul profesional. Aceasta poate fi afectată de măsura în care utilizarea, în opinia auditorului, a expresiilor „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau „furnizează o imagine corectă și fidelă”, asupra unei situații financiare individuale sau a unui element specific al situațiilor financiare, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, este general acceptată în acea jurisdicție.

Considerente privind planificarea și efectuarea auditului (a se vedea pct. 10)

A10. Relevanța fiecărui ISA trebuie să fie luată în considerare cu atenție. Chiar și atunci când numai un element specific al situației financiare constituie subiectul auditului, ISA-uri precum ISA 240,²² ISA 550²³ și ISA 570 (Revizuit) sunt, în principiu, relevante. Aceasta deoarece elementul poate fi denaturat ca urmare a unei fraude, ca efect al tranzacțiilor cu părțile afiliate sau al folosirii incorecte a principiului continuității activității prevăzut de cadrul de raportare financiară aplicabil.

A11. ISA 260 (Revizuit) solicită auditorului să stabilească, pentru comunicare, persoana (persoanele) adecvată (adecvate), din cadrul structurii de guvernanta a entității.²⁴ ISA 260 (Revizuit) menționează că, în unele cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în managementul entității, iar aplicarea cerințelor de comunicare este modificată în sensul recunoașterii acestei poziții.²⁵ În cazul în care, un set complet de situații financiare este, de asemenea, întocmit de entitate, persoanele responsabile cu supravegherea întocmirii unei situații

²² ISA 260 (Revizuit), punctul 10 litera (b), 13 A1 (paragraful al treilea), A2 și A8

²³ ISA 550, *Părți afiliate*

²⁴ ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 11

²⁵ ISA 260 (Revizuit), punctul 10 litera (b), 13, A1 (paragraful al treilea), A2 și A8.

financiare individuale sau a unui element pot fi diferite de persoanele din cadrul guvernantei, responsabile pentru supravegherea întocmirii setului complet de situații financiare.

- A12. Mai mult, ISA-urile sunt elaborate în contextul unui audit al situațiilor financiare; acestea trebuie adaptate în funcție de circumstanțe, atunci când se aplică unui audit al unei situații financiare individuale²⁶ sau unui anumit element din situația financiară. De exemplu, declarațiile scrise ale conducerii cu privire la un set complet de situații financiare ar fi înlocuite de declarațiile scrise cu privire la prezentarea situației financiare sau cu privire la elementul care este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- A13. Aspectele incluse în raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare pot avea implicații asupra auditului unei situații financiare individuale sau al unui element din situația financiară (a se vedea punctul 14). Atunci când se planifică și se efectuează un audit al unei situații financiare individuale sau al unui anumit element din situația financiară, în paralel cu auditul unui set complet de situații financiare ale entității, este posibil ca auditorul să poată utiliza probele de audit, obținute ca parte a auditului setului complet de situații financiare al entității, în auditul situației financiare sau al elementului. Cu toate acestea, ISA-urile prevăd ca auditorul să planifice și să efectueze auditul situației financiare sau al elementului în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia asupra situației financiare sau asupra elementului.
- A14. Situațiile financiare individuale care conțin un set complet de situații financiare și majoritatea elementelor specifice din respectivele situații financiare, inclusiv prezentările aferente acestora, sunt interconectate. În acest sens, atunci când se auditează o situație financiară individuală sau un anumit element dintr-o situație financiară, este posibil ca auditorul să nu poată lua în considerare situația financiară sau elementul izolat. În consecință, auditorul poate fi nevoit să efectueze proceduri în legătură cu aspectele interconectate, în vederea îndeplinirii obiectivelor auditului.
- A15. Mai mult, pragul de semnificație stabilit pentru o situație financiară individuală sau pentru un anumit element din situația financiară poate fi mai scăzut decât pragul de semnificație stabilit pentru setul complet de situații financiare al entității; acest aspect va afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit și evaluarea denaturărilor necorectate.

²⁶ ISA 200, punctul 2

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

A16. ISA 700 (Revizuit) prevede ca auditorul, în vederea formării unei opinii, să evalueze dacă situațiile financiare oferă prezentări adecvate astfel încât să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare²⁷. În cazul unei situații financiare individuale, sau al unui anumit element dintr-o situație financiară, este important ca situația financiară sau elementul respectiv, din perspectiva cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil, să furnizeze prezentări adecvate care să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile prezentate în situația financiară sau în element, și efectul tranzacțiilor și al evenimentelor semnificative asupra informațiilor prezentate în situația financiară sau în element.

A17. Anexa 2 conține exemple de rapoarte ale auditorului independent asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui anumit element dintr-o situație financiară. Alte exemple de rapoarte ale auditorului pot fi relevante pentru raportarea cu privire la o situație financiară individuală sau un element specific dintr-o situație financiară individuală [a se vedea, de exemplu, Anexele la ISA 700 (Revizuit), ISA 705 (Revizuit), ISA 570 (Revizuit), ISA 720 (Revizuit) și ISA 706 (Revizuit)].

Aplicarea ISA 700 (Revizuit) când se raportează asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui anumit element din situația financiară.

A18. Punctul 11 din prezentul ISA explică faptul că se solicită auditorului să aplice cerințele din ISA 700 (Revizuit), adaptate, după caz, situațiilor misiunii atunci când exprimă o opinie și raportează asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui anumit element din situația financiară. Pentru aceasta se solicită auditorului, de asemenea, să aplice cerințele de raportare din alte ISA, adaptate, după caz, situațiilor misiunii, și pot fi utile referirile din paragrafele A19 – A 21 de mai jos.

Continuitatea activității

A19. În funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil, utilizat în întocmirea unei situații financiare individuale sau a unui anumit element din situațiile financiare, descrierea din raportul auditorului referitoare la responsabilitățile conducerii²⁸ în ceea ce privește continuitatea activității poate necesita o adaptare, după caz. Descrierea din raportul auditorului privind responsabilitățile auditorului²⁹ poate, de asemenea, să necesite

²⁷ ISA 700 (Revizuit), punctul 13 litera (e).

²⁸ ISA 700 (Revizuit), punctele 34 litera (b) și A48.

²⁹ ISA 700 (Revizuit), punctele 39 litera (b) subpunctul (iv)

adaptare, de la caz la caz, în funcție de modul în care se aplică ISA 570 (Revizuit), în condițiile misiunii.

Aspecte cheie de audit

A20. ISA 700 (Revizuit) solicită auditorului să comunice aspectele cheie de audit, în conformitate cu ISA 701, pentru auditurile unui set complet de situații financiare cu scop general pentru companiile cotate.³⁰ Pentru auditul unei situații financiare individuale sau al unui anumit element din situația financiară, ISA 701 se aplică numai atunci când comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului asupra unor astfel de situații financiare sau asupra anumitor elemente este cerut prin lege sau reglementări, sau auditorul decide altfel să comunice aspectele cheie de audit. În cazul în care aspectele cheie de audit sunt comunicate în raportul auditorului asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui anumit element din situația financiară, ISA 701 se aplică integral.³¹

Alte informații

A21. ISA 720 (Revizuit) se referă la responsabilitățile auditorului privind alte informații. Potrivit acestui ISA, rapoartele care conțin sau însoțesc situațiile financiare individuale sau elementul specific din situația financiară – cu scopul de a furniza proprietarilor (sau altor părți interesate) informații asupra aspectelor prezentate în situațiile financiare individuale sau asupra unui anumit element din situația financiară – sunt considerate, potrivit ISA 720 (Revizuit), rapoarte anuale. În cazul în care auditorul determină faptul că entitatea are în plan să emită un astfel de raport, cerințele din ISA 720 (Revizuit) se aplică auditului situației financiare individuale sau al elementului.

Numele partenerului de misiune

A22. Cerințele din ISA 700 (Revizuit), referitoare la includerea de către auditor a numelui partenerului de misiune, în raportul de audit, se aplică, de asemenea, auditurilor situațiilor financiare individuale ale societăților cotate sau ale anumitor elemente din situațiile financiare ale societăților cotate.³² Prin lege sau reglementări i se poate cere auditorului să includă numele partenerului de misiune în raportul de audit sau, din alte puncte de vedere, să decidă să procedeze în acest fel când raportează asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui anumit element din situațiile financiare ale unei entități, alta decât o societate cotate.

Raportarea asupra unui set complet de situații financiare și asupra unei situații financiare individuale sau a unui anumit element din situația financiară (a se vedea punctul 14)

³⁰ ISA 700 (Revizuit), punctul 30.

³¹ ISA 700 (Revizuit), punctul 31.

³² ISA 700 (Revizuit), punctul 13 litera (e)

Considerarea implicațiilor anumitor aspecte incluse în raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare ale entității pentru auditul situației financiare individuale sau al unui anumit element al situației financiare și, în consecință, asupra raportului de audit

A23. Punctul 14 solicită auditorului să aibă în vedere implicațiile, dacă există, a anumitor elemente incluse în raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare pentru auditul unei situații individuale sau al unui anumit element din situația financiară și, în consecință, pentru raportul auditorului. Luarea în considerare a măsurii în care un aspect inclus în raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare este relevant în contextul unei misiuni de raportare asupra unei situații financiare individuale sau a unui anumit element din situația financiară, implică raționament profesional.

A24. Factori care pot fi relevanți pentru a avea în vedere astfel de implicații includ:

- Natura aspectului(lor) care a(au) fost descris(e) în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare și măsura în care are legătură cu ceea ce este cuprins în situațiile financiare individuale sau elementul specific din situațiile financiare.
- Influența pregnantă a aspectului(lor) descris(e) în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare.
- Natura și nivelul diferențelor dintre cadrele de raportare financiară aplicabile.
- Nivelul diferenței dintre perioada(ele) pe care le acoperă setul complet de situații financiare, comparabil cu perioada(ele) sau datele situațiilor financiare individuale sau ale elementului din situația financiară.
- Perioada consumată de la data raportului auditorului asupra setului complet de situații financiare.

A25. De exemplu, în cazul în care, în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare, există o calificare a opiniei auditorului în legătură cu soldul creanțelor, iar situația financiară individuală include soldul de creanțe, sau un anumit element din situația financiară are legătură cu soldul creanțelor, este de așteptat ca aceasta să aibă implicații pentru audit. Pe de altă parte, în cazul în care calificarea opiniei auditorului asupra setului complet de situații financiare are legătură cu debitele pe termen lung, atunci este mai puțin probabil să existe implicații pentru auditul unei situații financiare individuale, decât față de situația veniturilor, sau dacă un element specific din situația financiară are legătură cu soldul creanțelor.

A26. Aspectele cheie de audit, care se comunică în raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare, pot avea implicații pentru auditul unei situații financiare individuale sau al unui anumit element din situația financiară. Informațiile incluse în secțiunea Aspecte Cheie de Audit, referitoare la modul în care a fost abordat aspectul în auditul setului complet de situații financiare, pot fi utile pentru stabilirea de către auditor a modului în care să se refere la aspect, când este relevant pentru auditul situației financiare individuale sau al unui anumit element din situația financiară.

Includerea unei referințe în raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare

A27. Chiar dacă anumite aspecte incluse în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare nu au implicații pentru audit sau pentru raportul auditorului asupra situației financiare individuale sau a unui element specific din situația financiară, auditorul poate considera adecvat ca, într-un raport al auditorului asupra situației financiare individuale sau a unui element specific din situația financiară, să se refere la aspect(e) într-un Paragraf de evidențiere a unor aspecte (a se vedea ISA 706 (Revizuit)).³³ De exemplu, auditorul poate considera adecvat să se refere, în raportul auditorului asupra situației financiare individuale sau asupra elementului specific din situația financiară, la o secțiune cu titlul „Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității”, inclusă în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare.

Opinia contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii în raportul auditorului asupra setului complet de situații financiare ale entității (A se vedea pctul.15)

A28. În raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare ale entității, expresia privind imposibilitatea exprimării unei opinii referitoare la rezultatele din exploatare și la fluxul de trezorerie, după caz, și o opinie neschimbată privind poziția financiară este permisă atât timp cât imposibilitatea exprimării unei opinii este emisă numai în legătură cu rezultatul din exploatare și fluxul de trezorerie, și nu în legătură cu situația financiară în întregime.³⁴

³³ A se vedea ISA 706 (Revizuit), punctele 10-11

³⁴ ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – Solduri inițiale*, punctul A8, și ISA 705 (Revizuit), punctul A16

Anexa 1

(a se vedea pct. A3)

Exemple de elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare

- Creanțe, provizioane pentru creanțele incerte, stocuri, datoriile aferente beneficiilor angajate de un plan privat de pensii, valoarea înregistrată a imobilizărilor necorporale identificate, sau datoria aferentă pagubelor „survenite, dar neraportate” dintr-un portofoliu de asigurare, inclusiv notele aferente.
- O schemă privind activele administrate extern și veniturile dintr-un plan privat de pensii, inclusiv notele aferente.
- O schemă privind activele corporale nete, inclusiv notele aferente.
- O schemă privind cheltuielile plătite, aferente proprietăților imobiliare în leasing, inclusiv notele explicative.
- O schemă privind participarea la profit sau primele angajaților, inclusiv notele explicative.

Anexa 2

(a se vedea pct. A17)

Exemple de rapoarte ale auditorilor asupra unei situații financiare individuale și asupra unui element specific al unei situații financiare

- Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală a unei entități, alta decât o entitate cotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).
- Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală a unei entități, alta decât o entitate cotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).
- Exemplul 3: Un raport al auditorului asupra unui element specific, cont sau aspect al unei situații financiare a unei entități cotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).



Exemplul 1: Un raport asupra unei situații financiare individuale a unei entități, alta decât o entitate cotate, întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

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

- **Auditul unui bilanț (respectiv o situație financiară individuală) al unei entități, alta decât o entitate cotate.**
- **Bilanțul a fost întocmit de către conducerea entității în conformitate cu cerințele Cadrului de Raportare Financiară din Jurisdicția X, relevant pentru întocmirea unui bilanț.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare, din ISA 210.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă, conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare comune ale unei mari varietăți de utilizatori.**
- **Auditorul a stabilit că este adecvată utilizarea expresiei „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” în opinia auditorului.**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele din jurisdicția respectivă.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot pune la îndoială, în mod considerabil, capacitatea entității privind continuitatea activității, potrivit ISA 570 (Revizuit). Este adecvată prezentarea incertitudinii semnificative în situația financiară individuală.**
- **Auditorului nu i se cere, și nici nu a decis altfel să comunice aspectele cheie de audit, în conformitate cu ISA 70, în auditul bilanțului.**
- **Auditorul a stabilit că nu există alte informații [de exemplu, cerințele din ISA 720 (Revizuit) nu se aplică].**
- **Persoanele responsabile cu supravegherea situațiilor financiare diferă de cele care întocmesc situațiile financiare.**
- **Auditorul nu are alte responsabilități cerute de legislația sau reglementările locale.**



RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Opinia

Am auditat bilanțul Companiei ABC (Compania) la data de 31 decembrie 20X1 și notele la situațiile financiare, inclusiv o sinteză a politicilor contabile semnificative (care alcătuiesc împreună „situația financiară”).

În opinia noastră, situația financiară anexată prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, poziția financiară a companiei la data de 31 decembrie 20X1, potrivit cerințelor din cadrul de raportare financiară din jurisdicția X, relevante pentru întocmirea unei astfel de situații financiare [Potrivit ISA 700 (Revizuit) mai întâi se poziționează secțiunea conținând Opinia].

Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA).

Potrivit acestor standarde, responsabilitatea noastră este descrisă mai jos, în secțiunea din raport *”Responsabilitatea auditorului față de auditul situațiilor financiare”*. Potrivit cerințelor etice relevante pentru auditul situației financiare în [jurisdicția], suntem independenți față de Companie și am îndeplinit responsabilitățile noastre etice în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră [De regulă, prima și ultima propoziție din această secțiune se regăsesc și în secțiunea Responsabilitatea Auditorului. De asemenea, secțiunea Baza pentru opinie se poziționează imediat după secțiunea Opinia, astfel cum cere ISA 700 (Revizuit)].

Incertitudini semnificative privind Continuitatea activității

Atragem atenția asupra Notei 6 din situația financiară, care indică o pierdere netă de ZZZ, înregistrată de companie pe parcursul exercițiului financiar încheiat la 31 decembrie 20X1 și, la acea dată, datoriile curente ale Companiei depășeau totalul activelor cu YYY. Așa cum se menționează în nota 6, aceste evenimente sau condiții, împreună cu alte aspecte specificate în Nota 6, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea pune considerabil la îndoială capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Opinia noastră nu exprimă rezerve cu privire la acest aspect.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situația financiară³⁵

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situației financiare în conformitate cu cerințele din Cadrul de Raportare Financiară din Jurisdicția X, relevante pentru întocmirea unei astfel de situații financiare și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unei situații financiare care să fie lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

La întocmirea situațiilor financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentarea, dacă este cazul, a aspectelor legate de continuitatea activității și să utilizeze bazele de contabilizare ale continuității activității, cu excepția situației în care conducerea fie intenționează să lichideze Compania sau să înceteze activitatea, fie nu are o altă alternativă realistă și procedează în acest fel.

Persoanele responsabile cu guvernarea răspund pentru urmărirea procesului de raportare financiară a Companiei.

Responsabilitățile auditorului pentru auditul situațiilor financiare

Obiectivele noastre sunt obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare, în ansamblu, nu conțin denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare, și emiterea unui raport care să includă opinia noastră. O asigurare rezonabilă reprezintă un nivel înalt de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit efectuat în conformitate cu ISA detectează întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot apărea din cauza fraudei sau a erorii 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.

³⁵ Prin aceste exemple de rapoarte ale auditorului, termenii „conducere” și „persoane responsabile cu guvernarea” pot fi înlocuiți de alt termen care este apropiat contextului cadrului legal dintr-o anumită jurisdicție.



Punctul 41 lit. (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul marcat, de mai jos, poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Paragraful 41 lit. (c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că, atunci când legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit, se poate face trimitere la website-ul unei autorități competente, care să conțină descrierea responsabilităților auditorului, preferabil includerii acestui material în raportul auditorului, unde se poate menționa că descrierea se regăsește la respectiva adresă de website și nu contravine descrierii de mai jos a responsabilităților auditorului,

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 denaturări semnificative ale situației financiare, cauzate de fraudă sau eroare, proiectăm și aplicăm proceduri de audit sensibile la riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a denaturărilor semnificative, ca rezultat al fraudei, este mai ridicat decât cel cauzat de eroare, datorită faptului că fraudă poate conduce la coluziune, falsificare, omiteri intenționate, declarații false sau evitarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevant pentru audit, pentru a proiecta proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al Companiei.³⁶
- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile, dacă există, și prezentările conexe formulate de conducere.
- Formulăm o concluzie asupra gradului de adecvare a utilizării de către conducere a bazelor de contabilizare pentru continuitatea activității și, pe baza probelor de audit obținute, dacă există incertitudini semnificative în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot determina o nesiguranță importantă referitoare la abilitatea Companiei de a nu întrerupe continuitatea activității. 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 probe de audit obținute la data raportului de audit. Totuși, evenimente sau condiții viitoare pot determina Compania să înceteze continuitatea activității.
- Evaluăm prezentările generale, structura și conținutul situațiilor financiare, inclusiv prezentarea, și dacă situațiile financiare reprezintă tranzacțiile și evenimentele esențiale, într-o manieră care să determine o prezentare justă.

Comunicăm persoanelor responsabile cu guvernanta, printre alte aspecte, domeniul de aplicare planificat și plasarea în timp, precum și constatările semnificative ale auditului, inclusiv orice deficiențe importante ale controlului intern pe care le identificăm pe parcursul auditului.

[Semnătura în numele firmei de audit, numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat fiecărei jurisdicții]

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

[Data]

³⁶ Această frază poate fi modificată, după caz, în situația în care auditorul are, de asemenea, și responsabilitatea de a emite o opinie asupra eficacității controlului intern, legat de auditul situațiilor financiare.



Exemplul 2: Un raport al auditorului asupra unei situații financiare individuale a unei entități, alta decât o entitate cotate, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

În scopul ilustrării acestui raport al auditorului, circumstanțele includ următoarele:

- **Auditul unei situații a încasărilor și plăților (respectiv o situație financiară individuală).**
- **Nu a fost emis un raport al auditorului asupra unui set complet de situații financiare.**
- **Situația financiară a fost întocmită de către conducerea entității, în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți, pentru a răspunde unei solicitări de informații despre fluxul de trezorerie, primite de la un creditor. Conducerea poate alege între mai multe cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă, conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale unor utilizatori specifici.³⁷**
- **Auditorul a concluzionat că o opinie nemodificată (și anume, o „opinie fără rezerve”) este adecvată, în baza probelor de audit obținute.**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele din jurisdicția respectivă.**
- **Distribuția sau utilizarea raportului auditorului nu este restricționată.**
- **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 privind continuitatea activității, potrivit ISA 570 (Revizuit).**
- **Auditorului nu i se cere, și nici nu a decis altfel să comunice aspectele cheie de audit, în conformitate cu ISA 701, în auditul situației încasărilor și plăților.**
- **Auditorul a stabilit că nu există alte informații [de exemplu, cerințele din ISA 720 (Revizuit) nu se aplică].**
- **Conducerea este responsabilă de întocmirea situației financiare și de supravegherea procesului de raportare financiară pentru a întocmi această situație financiară.**
- **Auditorul nu are alte responsabilități impuse de legislația sau reglementările locale.**



RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

³⁷ ISA 800 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări privind forma și conținutul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

Opinia

Am auditat situația încasărilor și plăților Companiei ABC (Compania) la data de 31 decembrie 20X1 și notele la situația încasărilor și plăților, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative (care alcătuiesc împreună „situația financiară”).

În opinia noastră, situația financiară anexată prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, situația încasărilor și plăților Companiei la data de 31 decembrie 20X1, în conformitate cu baza de contabilizare descrisă în Nota X, referitoare la încasările și plățile în numerar [Potrivit ISA 700 (Revizuit), mai întâi se poziționează secțiunea conținând opinia].

Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). Potrivit acestor standarde, responsabilitatea noastră este descrisă mai jos, în secțiunea din raportul „*Responsabilitatea auditorului față de auditul situațiilor financiare*”. Potrivit cerințelor etice relevante pentru auditul situației financiare în [jurisdicția], suntem independenți față de Companie și am îndeplinit responsabilitățile noastre etice în conformitate cu aceste cerințe. Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră [De regulă, prima și ultima propoziție din această secțiune se regăsesc și în secțiunea Responsabilitatea Auditorului. De asemenea, secțiunea Baza opiniei se poziționează imediat după secțiunea Opinia, astfel cum impune ISA 700 (Revizuit)].

Evidențierea unor aspecte – Baza de contabilizare

Atragem atenția asupra Notei X din situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a furniza informații către creditorul XYZ. Ca urmare, situația poate să nu fie compatibilă altor scopuri. Opinia noastră nu exprimă rezerve cu privire la acest aspect.

Responsabilitatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situația financiară³⁸

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situației financiare în conformitate cu baza de contabilizare din Nota X, privind încasările și plățile; aceasta include determinarea faptului că baza de contabilizare pentru încasările și plățile reprezintă un fundament pentru întocmirea situațiilor financiare în situațiile date, și pentru un astfel de control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unei situații financiare care să fie lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

La întocmirea situației financiare, conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității Companiei pentru continuitatea activității, prezentarea, dacă este cazul, a aspectelor legate de continuitatea activității și utilizarea bazelor de contabilizare ale continuității activității, cu excepția situației în care conducerea fie intenționează să lichideze Compania sau să înceteze activitatea, fie nu are o altă alternativă realistă și procedează în acest fel.

Responsabilitatea auditorului pentru auditul situațiilor financiare

Obiectivele noastre sunt obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare, în ansamblu, nu conțin denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare, și emiterea unui raport care să includă opinia noastră. O asigurare rezonabilă reprezintă un nivel înalt de asigurare, dar nu este o garanție a faptului

³⁸ Sau alți termeni care sunt apropiați contextului cadrului legal de raportare dintr-o anumită jurisdicție.



că un audit efectuat în conformitate cu ISA detectează 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 lit. (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul umbrat mai jos poate fi inclus într-o Anexă la raportul auditorului. Paragraful 41 lit. (c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că, atunci când legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit, se poate face trimitere la website-ul unei autorități competente, care să conțină descrierea responsabilităților auditorului, în locul includerii acestui material în raportul auditorului, unde se poate menționa că descrierea se regăsește la adresa de website, și nu contravine descrierii de mai jos a responsabilităților auditorului.

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 denaturări semnificative ale situației financiare, cauzate de fraudă sau eroare, proiectăm și aplicăm proceduri de audit sensibile la riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre. Riscul de nedetectare a denaturărilor semnificative, ca rezultat al fraudei, este mai ridicat decât cel cauzat de eroare, datorită faptului că fraudă poate conduce la coluziune, falsificare, omisiuni intenționate, declarații false sau evitarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevant pentru audit, pentru a proiecta proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al Companiei.³⁹
- Formulăm o concluzie asupra gradului de adecvare a utilizării de către conducere a fundamentelor pentru continuitatea activității și, pe baza probelor de audit obținute, dacă există incertitudini semnificative în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot determina o nesiguranță importantă referitoare la abilitatea Companiei de a nu întrerupe continuitatea activității. În cazul în care am concluzionat că există incertitudini semnificative, a trebuit să atenționăm în raportul de audit asupra prezentărilor conexe din situațiile financiare, dacă astfel de prezentări sunt neadecvate, pentru a modifica opinia. Concluziile noastre se bazează pe probe de audit obținute la data raportului de audit. Totuși, evenimente viitoare sau condiții pot determina Compania să înceteze continuitatea activității.
- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și gradul de rezonabilitate a estimărilor contabile, dacă există, și prezentările conexe formulate de conducere.
- Evaluăm prezentările generale, structura și conținutul situațiilor financiare, inclusiv prezentarea, și dacă situațiile financiare reprezintă tranzacțiile și evenimentele esențiale, într-o manieră care să determine o prezentare justă.

Comunicăm persoanelor responsabile cu governanța, printre alte aspecte, domeniul de aplicare planificat și plasarea în timp și constatările semnificative ale auditului, inclusiv orice deficiențe importante ale controlului intern pe care le identificăm pe parcursul auditului.

³⁹ Această frază poate fi modificată, după caz, în situația în care auditorul are, de asemenea, și responsabilitatea de a emite o opinie asupra eficacității controlului intern, legat de auditul situațiilor financiare.



CONSIDERENTE SPECIALE - AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE INDIVIDUALE
ȘI ALE ELEMENTELOR SPECIFICE, ALE CONTURILOR SAU ASPECTELOR
UNEI SITUAȚII FINANCIARE

*[Semnătura în numele firmei de audit, numele personal al auditorului sau
ambele, după cum este adecvat fiecărei jurisdicții]*

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

[Data]



Exemplul 3: Un raport al auditorului asupra unui element specific din situația financiară a unei entități cotate, întocmită în conformitate cu un cadru cu scop special.

În scopul ilustrării acestui raport al auditorului, circumstanțele includ următoarele:

- **Auditul unei scheme a conturilor de creanțe (respectiv element, cont sau componentă din situațiile financiare).**
- **Informația financiară a fost întocmită de către conducerea entității în conformitate cu prevederile cadrului de raportare financiară stabilit de o autoritate de reglementare pentru a răspunde cerințelor aceluși reglementator. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate conceput pentru a îndeplini nevoile de informații financiare ale utilizatorilor specifici.⁴⁰**
- **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 relevante care se aplică auditului sunt cele din jurisdicția respectivă.**
- **Distribuția raportului auditorului este restricționată.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot forma o nesiguranță importantă privind abilitatea entității privind continuitatea activității, potrivit ISA 570 (Revizuit).**
- **Auditorului nu i se cere, și nici nu a decis ca, în vreun alt fel, în conformitate cu ISA 701, să comunice aspectele cheie de audit în auditul schemei conturilor de creanțe.**
- **Auditorul a stabilit că nu există alte informații [de exemplu, cerințele din ISA 720(Revizuit) nu se aplică].**
- **Persoanele responsabile cu supravegherea situațiilor financiare diferă de cele responsabile pentru întocmirea situației financiare.**
- **Auditorul nu are alte responsabilități impuse de legislația sau reglementările locale.**



RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Către acționarii Companiei ABC și alți destinatari specifici]

Opinia

Am auditat schema conturilor de creanțe ale Companiei la data de 31 decembrie 20X1 („schema”). În opinia noastră, informațiile financiare din schema Companiei, la data de 31 decembrie 20X1, sunt întocmite, sub toate aspectele

⁴⁰ ISA 800 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări privind forma și conținutul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

semnificative, în conformitate cu [descrieți prevederile de raportare financiară stabilite de reglementator]. [Potrivit ISA 700 (Revizuit), mai întâi se poziționează secțiunea conținând opinia].

Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). Potrivit acestor standarde, responsabilitatea noastră este descrisă mai jos, în secțiunea din raport *”Responsabilitatea auditorului față de auditul situațiilor financiare”*. Potrivit cerințelor etice relevante pentru auditul situației financiare în [jurisdicția], suntem independenți față de Companie și am îndeplinit responsabilitățile noastre etice 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. [De regulă, prima și ultima propoziție din această secțiune se regăsesc și în secțiunea Responsabilitatea Auditorului. De asemenea, secțiunea Baza opiniei se poziționează imediat după secțiunea Opinia, astfel cum impune ISA 700 (Revizuit)].

Sublinierea unor aspecte – Baza de contabilizare și restricționarea distribuției

Atragem atenția asupra Notei X din Schemă, care descrie baza de contabilizare. Schema este întocmită pentru a sprijini Compania în respectarea cerințelor autorității de reglementare DEF. Ca urmare, situația poate să nu fie compatibilă altor scopuri. Raportul nostru este destinat în exclusivitate Companiei și autorității de reglementare DEF și nu poate fi distribuit altor părți, cu excepția Companiei și autorității de reglementare DEF. Opinia noastră nu exprimă rezerve cu privire la acest aspect.

Responsabilitatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernarea pentru Schemă⁴¹

Conducerea este responsabilă de întocmirea schemei în conformitate cu [descrieți prevederile de raportare financiară stabilite de către autoritatea de reglementare], și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar, pentru a permite întocmirea unei scheme care să fie lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

La întocmirea Schemei, conducerea este responsabilă de evaluarea abilității Companiei pentru continuitatea activității, prezentarea, dacă este cazul, a aspectelor legate de continuitatea activității și să utilizeze bazele de contabilizare ale continuității activității, cu excepția situației în care conducerea fie intenționează să lichideze Compania sau să înceteze activitatea, fie nu are o altă alternativă realistă și procedează în acest fel.

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

Responsabilitatea auditorului pentru auditul Schemei

Obiectivele noastre sunt obținerea unei asigurări rezonabile că Schema nu conține denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare, și emiterea unui raport care să includă opinia noastră. O asigurare rezonabilă reprezintă un nivel înalt de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit efectuat în conformitate cu ISA detectează 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 acestei scheme.

⁴¹ Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal de raportare dintr-o anumită jurisdicție.



CONSIDERENTE SPECIALE - AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE INDIVIDUALE
ȘI ALE ELEMENTELOR SPECIFICE, ALE CONTURILOR SAU ASPECTELOR
UNEI SITUAȚII FINANCIARE

Punctul 41 lit. (b) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că materialul umbrat mai jos poate fi potrivit pentru o Anexă la raportul auditorului. Paragraful 41 lit. (c) din ISA 700 (Revizuit) explică faptul că, atunci când legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit, se poate face trimitere la website-ul unei autorități adecvate, care să conțină descrierea responsabilităților auditorului, în locul includerii acestui material în raportul auditorului, unde se poate menționa că descrierea se regăsește la adresa de website, și nu contravine descrierii de mai jos a responsabilităților auditorului.

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 denaturări semnificative ale Schemei, cauzate de fraudă sau eroare, proiectăm și aplicăm proceduri de audit sensibile la riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază a opiniei noastre. Riscul de nedetectare a denaturărilor semnificative, ca rezultat al fraudei, este mai ridicat decât cel cauzat de eroare, datorită faptului că fraudă poate conduce la coluziune, falsificare, omisiuni intenționate, declarații false sau evitarea controlului intern.
- Obținem o înțelegere a controlului intern relevant pentru audit, pentru a proiecta proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al Companiei.⁴²
- Formulăm o concluzie asupra gradului de adecvare a utilizării de către conducere a fundamentelor pentru continuitatea activității și, pe baza probelor de audit obținute, dacă există incertitudini semnificative în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot determina o nesiguranță importantă referitoare la abilitatea Companiei de a nu întrerupe continuitatea activității. 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 probe de audit obținute la data raportului de audit. Totuși, evenimente viitoare sau condiții pot determina Compania să înceteze continuitatea activității.
- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și gradul de rezonabilitate a estimărilor contabile, dacă există, și prezentările conexe formulate de conducere.

Comunicăm persoanelor responsabile cu governanța, printre alte aspecte, domeniul de aplicare planificat și plasarea în timp și constatările semnificative ale auditului, inclusiv orice deficiență importantă a controlului intern, pe care am identificat-o 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.

Partenerul de misiune pentru rezultatele auditului din acest raport al auditorului independent este [numele]

Semnătura în numele firmei de audit, numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat fiecărei jurisdicții]

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

⁴² Această frază poate fi modificată, după caz, în situația în care auditorul are, de asemenea, și responsabilitatea de a emite o opinie asupra eficacității controlului intern, legat de auditul situațiilor financiare.



CONSIDERENTE SPECIALE - AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE INDIVIDUALE
ȘI ALE ELEMENTELOR SPECIFICE, ALE CONTURILOR SAU ASPECTELOR
UNEI SITUAȚII FINANCIARE

[Data]

ISA 805 (Revised), Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement 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 805 (Revised), Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement* 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 805 (Revised), Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement* este cel publicat de IFAC în limba engleză.

Text în limba engleză *ISA 805 (Revised), Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement* © 2016 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Text în limba română *ISA 805 (revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare* © 2018 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlu original: *ISA 805 (Revised), Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*, decembrie 2016, ISBN: 978-1-60815-318-3.

