

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 510
ANGAJAMENTE INIȚIALE – SOLDURI DE DESCHIDERE**

CUPRINS

	Paragrafe
Introducere.....	1-3
Proceduri de audit.....	4-10
Concluziile și raportul de audit.....	11-14

Standardele Internaționale de Audit (ISA) sunt utilizate în auditarea situațiilor financiare. ISA se utilizează, de asemenea, adaptate conform necesităților, la auditarea altor informații și servicii conexe.

ISA conține principiile de bază și procedurile esențiale (identificate după fontul literei cu care sunt tipărite, și anume, caractere aldine), precum și recomandările aferente, sub forma materialelor explicative și a altor materiale. Principiile de bază și procedurile esențiale trebuie să fie interpretate în contextul materialelor explicative, și al altor materiale care oferă îndrumări privind modul de aplicare.

Pentru înțelegerea și aplicarea principiilor de bază și a procedurilor esențiale, precum și a recomandărilor aferente trebuie să se ia în considerare întregul text al ISA, incluzându-se și materialele explicative și celelalte materiale conținute în ISA, și nu doar textul tipărit cu caracter aldine.

În situații excepționale, un auditor financiar poate considera necesară abaterea de la ISA, cu scopul de a realiza mai eficient obiectivul unui audit financiar. Când apar astfel de situații, auditorul financiar trebuie să fie pregătit să justifice această abatere.

ISA trebuie să se aplice doar aspectelor semnificative.

Perspectiva Sectorului Public (PSP) emisă de Comitetul pentru Sectorul Public al Federației Internaționale a Contabililor este stabilită la sfârșitul fiecărui ISA. Când nu este adăugată nici o PSP, ISA se aplică sectorului public sub toate aspectele semnificative.

Introducere

1. Scopul acestui Standard Internațional de Audit (ISA) este de a stabili reguli și de a furniza recomandări privind soldurile de deschidere, atunci când situațiile financiare sunt auditate pentru prima oară sau atunci când situațiile financiare ale exercițiului financiar precedent au fost auditate de un alt auditor. De asemenea, acest standard trebuie aplicat atunci când auditorul poate fi avertizat despre anumite contingente sau angajamente ce existau la începutul perioadei. Recomandări cu privire la cerințele de auditare și raportare a cifrelor comparative sunt prevăzute în ISA 710 „Date comparative”.
2. **Pentru angajamentele de audit inițiale, auditorul trebuie să obțină probe de audit adecvate și suficiente conform cărora:**
 - (a) **soldurile inițiale nu conțin informații eronate care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale exercițiului financiar curent;**
 - (b) **soldurile finale ale exercițiului financiar precedent au fost corect reportate în perioada curentă sau, acolo unde este adecvat, au fost retratate;**
 - (c) **politicile contabile corespunzătoare sunt aplicate în mod consecvent sau modificările în politicile contabile au fost contabilizate corect și prezentate în mod adecvat.**
3. “Soldurile de deschidere” (sau inițiale) reprezintă acele solduri contabile care există la începutul exercițiului financiar. Soldurile de la începutul exercițiului financiar se bazează pe soldurile de închidere (sau finale) ale exercițiului financiar precedent și reflectă efectele:
 - (a) tranzacțiilor din exercițiile financiare precedente; și
 - (b) politicilor contabile aplicate în exercițiul financiar precedent.

Într-un angajament inițial de audit, auditorul nu va avea probe de audit obținute anterior, care să susțină astfel de solduri de deschidere.

Proceduri de audit

4. Gradul de suficiență și gradul de adecvare a probelor de audit pe care auditorul trebuie să le obțină privind soldurile inițiale depind de anumite elemente, ca:
 - Politicile contabile aplicate de entitate.
 - Dacă situațiile financiare ale exercițiului financiar precedent au fost auditate și, în caz afirmativ, dacă raportul auditorului a fost modificat;
 - Natura conturilor și riscul unor denaturări în situațiile financiare ale exercițiului financiar curent;
 - Pragul de semnificație al soldurilor inițiale aferent situațiilor financiare ale exercițiului financiar curent.
5. Auditorul va trebui să ia în considerare dacă soldurile inițiale reflectă aplicarea politicilor contabile adecvate și dacă acele politici sunt aplicate cu consecvență în situațiile financiare ale exercițiului financiar curent. În cazul în care există unele modificări ale politicilor contabile sau ale modului de aplicare a acestora, auditorul trebuie să ia în considerare dacă acestea sunt

contabilizate în mod adecvat și corect și prezentate într-o manieră corespunzătoare.

6. Atunci când situațiile financiare ale exercițiului financiar precedent au fost auditate de un alt auditor, auditorul actual poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale prin revizuirea documentelor de lucru ale auditorului precedent. În aceste circumstanțe, auditorul actual va lua în considerare competența profesională și independența auditorului precedent. Dacă raportul auditorului precedent a fost modificat, auditorul va acorda în perioada curentă o atenție deosebită aspectelor ce au avut ca rezultat modificarea.
7. Înainte de a lua legătura cu auditorul precedent, auditorul actual va trebui să ia în considerare *Codul de etică al profesioniștilor contabili* emis de Federația Internațională a Contabililor.
8. Atunci când situațiile financiare anterioare nu au fost auditate sau atunci când auditorul nu este satisfăcut de utilizarea procedurilor descrise în paragraful 6, auditorul va trebui să aplice alte proceduri cum sunt cele descrise în paragrafele 9 și 10.
9. Unele probe de audit referitoare la active și datorii curente pot fi obținute în mod normal, ca parte a procedurilor de audit ale perioadei curente. De exemplu, încasarea (plata) soldurilor inițiale ale conturilor de clienți (sau de furnizori) în timpul perioadei curente va oferi unele probe de audit referitoare la existența lor, la drepturi și obligații, la exhaustivitate și la evaluarea de la începutul perioadei. Totuși, în cazul stocurilor este mult mai dificil ca auditorul să fie mulțumit în ceea ce privește stocurile deținute la începutul perioadei. De aceea sunt necesare, în mod normal, proceduri suplimentare, cum ar fi observarea unei inventarieri fizice curente a stocurilor și reconcilierea acestora cu stocurile fizice de la începutul perioadei, testarea evaluării stocurilor de deschidere, precum și testarea profitului brut și a procedurilor de separare a exercițiilor. O combinație a acestor proceduri poate furniza suficiente probe de audit adecvate.
10. Pentru activele imobilizate și obligațiile pe termen lung, cum sunt mijloace fixe, plasamente și datorii pe termen lung, auditorul va examina, de regulă, înregistrările care stau la baza soldurilor inițiale. În anumite situații, auditorul poate să obțină confirmarea soldurilor inițiale de la terțe persoane, de exemplu, pentru datoriile și plasamentele pe termen lung. În alte cazuri, auditorul poate fi nevoit să aplice proceduri de audit suplimentare.

Concluziile și raportul de audit

11. **Dacă, după efectuarea procedurilor de audit, inclusiv a celor prezentate mai sus, auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la soldurile inițiale, raportul auditorului trebuie să includă:**

- (a) o opinie cu rezerve, de exemplu:

“Nu am participat la inventarierea stocurilor situate la XXX, efectuată la data de 31 decembrie 20X1, datorită faptului că la acea dată nu eram numiți ca auditori. Nu am fost în măsură să ne considerăm mulțumiți în privința stocurilor declarate la acea dată prin aplicarea altor proceduri de audit.

În opinia noastră, cu excepția efectelor unor astfel de ajustări, dacă au existat, care ar fi putut fi determinate ca fiind necesare dacă am fi fost în măsură să participăm la inventarierea efectivă și să ne declarăm mulțumiți în privința soldul inițial al stocurilor, situațiile financiare prezintă o imagine fidelă (sau “prezintă în mod corect, sub toate aspectele semnificative”) a poziției financiare a societății la 31 decembrie 20X2, a rezultatelor operațiunilor sale și a fluxurilor de numerar aferente anului încheiat la acea dată, în conformitate cu“

- (b) **imposibilitatea de a exprima o opinie sau**
- (c) **în jurisdicțiile în care este permis, o opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la rezultatele operațiunilor și o opinie fără rezerve în legătură cu poziția financiară**, de exemplu:

“Nu am participat la inventarierea stocurilor situate la XXX, efectuată la data de 31 decembrie 20X1, datorită faptului că la acea dată nu eram numiți ca auditori. Nu am fost în măsură să ne considerăm mulțumiți în privința stocurilor declarate la acea dată prin aplicarea altor proceduri de audit.

Datorită semnificației celor de mai sus pentru rezultatele operațiunilor societății aferente exercițiului cu închidere la 31 decembrie 20X2, nu ne situăm în poziția de a ne exprima o opinie și, prin urmare, nu exprimăm o opinie asupra rezultatelor operațiunilor societății și asupra situației fluxurilor de numerar pentru anul încheiat.

În opinia noastră, bilanțul prezintă o imagine fidelă (sau “prezintă în mod corect, sub toate aspectele semnificative”) a poziției financiare a societății la data de 31 decembrie 20X2, în conformitate cu“.

12. Dacă soldurile inițiale conțin denaturări care pot afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul va informa conducerea și, după obținerea autorizației din partea acesteia, va informa și auditorul precedent, dacă a existat vreunul. **În cazul în care efectul unei denaturări nu a fost contabilizat în mod corect și prezentat adecvat, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz.**
13. **Dacă politicile contabile ale perioadei curente nu au fost aplicate cu consecvență în ceea ce privește soldurile inițiale și dacă modificarea nu a fost contabilizată corect și prezentată în mod adecvat, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz.**
14. Dacă raportul de audit al entității pentru perioada anterioară a fost modificat, auditorul va lua în considerare efectul modificării asupra situațiilor financiare pentru perioada curentă. De exemplu, dacă a existat o limitare a sferei angajamentului, cum ar fi o limitare datorată imposibilității de a determina stocul inițial al perioadei anterioare, auditorul nu trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să se declare în imposibilitatea de a exprima o opinie pentru perioada curentă. **Cu toate acestea, dacă o modificare privind situațiile financiare ale perioadei anterioare rămâne relevantă și semnificativă pentru situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul actual trebuie să modifice raportul de audit în mod corespunzător.**