

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 570

PRINCIPIUL CONTINUITĂȚII ACTIVITĂȚII

CUPRINS

	Paragrafe
Introducere.....	1-2
Responsabilitatea conducerii	3-8
Responsabilitatea auditorului	9-10
Considerente legate de planificare	11-16
Analizarea evaluării efectuate de conducere	17-21
Perioada neacoperită de evaluarea efectuată de conducere	22-25
Proceduri de audit suplimentare atunci când sunt identificate evenimentele sau condițiile	26-29
Concluziile auditului și raportarea.....	30-38
Întârziere semnificativă a semnării sau aprobării situațiilor financiare	39
Data intrării în vigoare	40

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 oferi recomandări în ce privește responsabilitățile auditorului în auditul situațiilor financiare referitoare la principiul continuității activității folosit la întocmirea situațiilor financiare, inclusiv analizarea evaluării conducerii privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.
2. **Atunci când planifică și efectuează proceduri de audit și când evaluează rezultatele acestora, auditorul trebuie să ia în considerare adecvarea utilizării de către conducere a principiului continuității activității care stă la baza întocmirii situațiilor financiare.**

Responsabilitatea conducerii

3. Principiul continuității activității este unul fundamental pentru elaborarea situațiilor financiare. În baza acestui principiu, o entitate este privită de regulă ca având o continuitate a activității sale în viitorul previzibil, neavând nici intenția și nici nevoia de a fi lichidată, de a-și suspenda activitatea sau de a căuta protecție față de creditori potrivit legislației. Așadar, activele și pasivele sunt înregistrate după principiul conform căruia entitatea va putea să realizeze activele sale și să-și stingă obligațiile în cursul normal al activității sale.
4. Anumite cadre de raportare financiară prevăd o obligație¹ explicită pentru conducere de a face o evaluare specifică a capacității entității de a-și continua activitatea, și standarde referitoare la aspectele ce trebuie analizate și prezentările de informații în legătură cu continuitatea activității. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate 1 (revizuit 1997) „Prezentarea situațiilor financiare” cere conducerii să facă o evaluare a capacității întreprinderii de a-și continua activitatea².
5. Alte cadre de raportare financiară pot să nu prevadă asemenea cerințe explicite pentru conducere de a face o evaluare specifică a capacității entității de a-și continua activitatea. Totuși, întrucât principiul continuității activității este unul fundamental la întocmirea situațiilor financiare, conducerea are responsabilitatea de a evalua capacitatea entității de a-și

¹ Cerințe detaliate privind responsabilitatea conducerii de a evalua capacitatea entității de continuare a activității și prezentările aferente de informații din situațiile financiare pot fi prevăzute în standardele contabile, legislație sau alte acte normative.

² IAS 1 ”Prezentarea situațiilor financiare”, paragrafele 23 și 24 prevede că: “Atunci când întocmește situații financiare, conducerea trebuie să facă o evaluare a capacității întreprinderii de a-și continua activitatea. Situațiile financiare trebuie întocmite pe baza principiului continuității activității cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze întreprinderea sau să înceteze activitatea sau atunci când nu dispune de o alternativă realistă decât aceasta. În cazul în care conducerea este conștientă, atunci când face evaluarea, de incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care pot arunca o umbră semnificativă de îndoială asupra capacității întreprinderii de a-și continua activitatea, incertitudinile respective trebuie prezentate. Dacă situațiile financiare nu sunt întocmite după principiul continuității activității, acest fapt trebuie prezentat, împreună cu principiul de întocmire a situațiilor financiare și motivele pentru care s-a considerat că întreprinderea nu-și va continua activitatea.

Atunci când evaluează dacă principiul continuității activității este adecvat, conducerea ia în considerare toate informațiile pe care le are pentru viitorul previzibil, care ar trebui să fie cel puțin, dar nu limitat la, 12 luni de la data bilanțului. Gradul de analiză depinde de circumstanțele fiecărui caz. Dacă întreprinderea are un istoric cu activitate profitabilă și acces facil la resurse financiare, concluzia că principiul contabil al continuității activității este adecvat poate fi trasă fără o analiză detaliată. În alte cazuri, conducerea poate fi nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care țin de profitabilitatea curentă și așteptată, graficul de rambursare a datoriilor și sursele potențiale de finanțare alternativă pentru a se asigura că principiul continuității este adecvat.”

continua activitatea chiar dacă cadrul de raportare financiară nu prevede o responsabilitate explicită în acest sens.

6. Atunci când există un istoric cu activitate profitabilă și acces facil la resurse financiare, conducerea poate efectua evaluarea sa fără o analiză detaliată.
7. Evaluarea de către conducere a principiului continuității activității implică o judecată, la un moment dat, despre rezultatul ulterior al evenimentelor sau condițiilor care sunt inerent incerte. Următorii factori sunt relevanți:
 - În general, gradul de incertitudine asociat rezultatului unui eveniment sau condiții crește semnificativ cu cât judecata despre rezultatul evenimentului sau condiției este făcută mai mult în viitor. Din acest motiv, majoritatea cadrelor de raportare financiară care cer în mod explicit o evaluare a conducerii specifică perioada pentru care conducerea trebuie să țină seama de toate informațiile disponibile.
 - Orice judecată despre viitor se bazează pe informațiile disponibile la momentul la care este exprimată judecata. Evenimentele ulterioare pot contrazice o judecată care a fost rezonabilă la momentul la care a fost exprimată.
 - Dimensiunea și complexitatea entității, natura și starea activității sale precum și gradul în care aceasta este afectată de factori externi influențează judecata privind evoluția evenimentelor sau condițiilor.
8. Exemple de evenimente sau condiții care, individual sau colectiv, pot arunca o umbră de îndoială semnificativă asupra principiului continuității activității sunt menționați mai jos. Această enumerare nu este atotcuprinzătoare, și nici existența unuia sau mai multor elemente nu semnifică întotdeauna că există o incertitudine semnificativă³.

Elemente financiare

- Datoria netă sau situația datoriei nete curente.
- Apropierea scadenței împrumuturilor cu termen fix fără perspective realiste de reînnoire sau rambursare, sau bazarea excesivă pe împrumuturile pe termen scurt pentru finanțarea activelor pe termen lung.
- Semne de retragere a sprijinului financiar de către debitori și alți creditori.
- Fluxuri de numerar operaționale negative indicate de situațiile financiare istorice sau prognozate.
- Indicatori financiari cheie nefavorabili.
- Pierderi substanțiale din exploatare ori deteriorarea semnificativă a valorii activelor utilizate pentru generarea fluxurilor de numerar.
- Restanțe sau întreruperi în plata dividendelor.
- Incapacitatea de a plăti creditorii la data scadenței.
- Dificultate în conformarea cu termenii acordurilor de împrumut.

³ Expresia “incertitudine semnificativă” este utilizată în IAS 1 unde se discută despre incertitudinile legate de evenimentele sau condițiile care pot arunca o umbră de îndoială semnificativă asupra capacității întreprinderii de a-și continua activitatea care ar trebui prezentate în situațiile financiare. În alte cadre de raportare financiară și în alte ISA este folosită o expresie similară.

- Schimbarea tranzacțiilor pe credit în tranzacții cu plata la livrare cu furnizorii.
- Incapacitatea de a obține finanțare pentru dezvoltarea de noi produse esențiale sau alte investiții esențiale.

Elemente de exploatare

- Pierderea de membri cheie din conducere fără înlocuirea lor.
- Pierderea unei piețe principale, a franșizei, a licenței sau a unui furnizor principal.
- Dificultăți cu forța de muncă sau deficiențe importante în aprovizionare.

Alte elemente

- Neconformitatea cu cerințele referitoare la capital sau cu alte cerințe legale.
- Acțiuni în justiție pe rol împotriva entității, care, dacă au succes, pot avea drept rezultat obligații care probabil nu pot fi îndeplinite.
- Schimbări legislative sau de politică guvernamentală așteptate să aibă un impact negativ asupra entității.

Semnificația unor astfel de evenimente sau condiții deseori poate fi redusă de alți factori. De exemplu, efectul incapacității unei entități de a-și onora în mod firesc obligațiile de plată poate fi ponderat de planurile conducerii de a menține un nivel adecvat al fluxurilor de numerar prin mijloace alternative, cum ar fi vânzarea de active, reșalonarea rambursării împrumuturilor sau obținerea unui capital suplimentar. În mod similar, pierderea unui furnizor principal poate fi micșorată de disponibilitatea unei surse alternative de aprovizionare.

Responsabilitatea auditorului

9. Auditorul are responsabilitatea de a lua în considerare adecvarea utilizării de către conducere a principiului continuității activității la elaborarea situațiilor financiare și de a avea în vedere dacă există incertitudini semnificative despre capacitatea entității de a-și continua activitatea care trebuie prezentate în situațiile financiare. Auditorul analizează adecvarea utilizării de către management a principiului chiar dacă cadrul de raportare financiară utilizat la elaborarea situațiilor financiare nu prevede obligația explicită a conducerii de a face o evaluare specifică a capacității entității de a-și continua activitatea.
10. Auditorul nu poate prevedea evenimentele sau condițiile viitoare care pot cauza încetarea activității unei entități. Așadar, absența oricărei referiri la incertitudinea legată de continuitatea activității în raportul de audit poate fi privită ca o garanție privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Considerente legate de planificare

11. **Pentru planificarea auditului, auditorul trebuie să aibă în vedere dacă există evenimente sau condiții care pot arunca o umbră de îndoială semnificativă asupra capacității entității de a-și continua activitatea.**
12. Auditorul trebuie să acorde atenție probelor privind evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, de-a lungul auditului. Dacă sunt

identificate astfel de evenimente sau condiții, auditorul trebuie, pe lângă aplicarea procedurilor de la paragraful 26, să vadă dacă ele afectează evaluarea de către acesta a componentelor riscului de audit.

13. Auditorul are în vedere evenimentele și condițiile referitoare la principiul continuității activității în cursul procesului de planificare, deoarece aceasta permite desfășurarea de discuții oportune cu conducerea, revizuirea planurilor conducerii și luarea deciziilor privind problemele de continuitate a activității identificate.
14. În anumite cazuri, s-ar putea ca managementul să fi făcut deja o evaluare preliminară în fazele incipiente ale auditului. Dacă da, auditorul revizuește acea evaluare pentru a stabili dacă conducerea a identificat evenimente sau condiții, precum cele discutate în paragraful 8, și planuri de abordare a lor.
15. Dacă totuși conducerea nu a efectuat o evaluare preliminară, auditorul discută cu conducerea despre temeiul utilizării vizate a principiului continuității activității și chestionează conducerea despre existența evenimentelor sau condițiilor de genul celor discutate în paragraful 8. Auditorul poate solicita conducerii să înceapă efectuarea evaluării, mai cu seamă atunci când auditorul a identificat evenimente sau condiții referitoare la principiul continuității activității.
16. Auditorul ia în considerare efectul evenimentelor sau condițiilor identificate atunci când face evaluarea preliminară a componentelor riscului de audit și implicit, existența lor poate afecta natura, timpul și întinderea procedurilor auditorului.

Analizarea evaluării efectuate de conducere

17. **Auditorul trebuie să analizeze evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea, efectuată de conducere.**
18. **Auditorul trebuie să ia în considerare aceeași perioadă cu cea utilizată de conducere pentru efectuarea evaluării sale în baza cadrului de raportare financiară. Dacă evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea, efectuată de conducere, acoperă mai puțin de 12 luni de la data bilanțului, auditorul trebuie să ceară conducerii să extindă perioada sa de evaluare la 12 luni de la data bilanțului.**
19. Evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea, efectuată de către conducere, este o componentă cheie a analizării principiului continuității activității de către auditor. Așa cum se poate observa în paragraful 7, majoritatea cadrelor de raportare financiară care prevăd o evaluare explicită de către conducere specifică perioada pentru care conducerea trebuie să țină seama de toate informațiile disponibile.⁴
20. Pentru analizarea evaluării conducerii, auditorul ia în considerare procesul pe care conducerea l-a urmat în vederea evaluării sale, ipotezele pe care se bazează evaluarea și planurile de măsuri ale conducerii. Auditorul are în vedere dacă evaluarea a ținut seamă de toate informațiile relevante de care auditorul era conștient ca rezultat al procedurilor de audit.
21. După cum se poate observa în paragraful 6, dacă există un istoric cu activitate profitabilă și acces facil la resurse financiare, conducerea poate face evaluarea fără o analiză detaliată. În astfel de circumstanțe, concluzia

⁴ De exemplu, IAS 1 definește această perioadă ca una ce trebuie să fie de cel puțin, dar să nu fie limitată la, 12 luni de la data bilanțului.

auditorului despre evaluarea respectivă de regulă este trasă și ea fără nevoia de a aplica proceduri detaliate. Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea arunca o umbră de îndoială semnificativă asupra capacității entității de a-și continua activitatea, totuși, auditorul execută proceduri suplimentare de audit, așa cum este descris la paragraful 26.

Perioada neacoperită de evaluarea efectuată de conducere

22. **Auditorul trebuie să chestioneze conducerea despre cunoștințele pe care aceasta le are în legătură cu evenimentele sau condițiile aflate dincolo de perioada de evaluare utilizată de conducere care ar putea pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.**
23. Auditorul este atent la posibilitatea existenței unor evenimente cunoscute, planificate sau nu, sau condiții care vor surveni după perioada de evaluare folosită de conducere care ar putea pune la îndoială utilizarea de către conducere a principiului continuității activității la elaborarea situațiilor financiare. Auditorul poate afla despre astfel de evenimente sau condiții în cursul planificării și executării auditului, inclusiv ca urmare a aplicării procedurilor privind evenimentele ulterioare.
24. Întrucât gradul de incertitudine asociat rezultatului unui eveniment sau condiții crește pe măsură ce evenimentul sau condiția înaintea în viitor, la analizarea unor astfel de evenimente sau condiții, înainte ca auditorul să ia alte măsuri, indiciile privind existența unor probleme de continuitate a activității trebuie să fie semnificative. Auditorul ar putea fi nevoit să ceară conducerii să determine semnificația potențială a evenimentului sau condiției asupra evaluării continuității activității.
25. Auditorul nu are obligația de a elabora alte proceduri decât chestionarea conducerii pentru a testa indiciile cu privire la evenimentele sau condițiile care pun la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea dincolo de perioada evaluată de conducere care, conform paragrafului 18, va fi de cel puțin 12 luni de la data bilanțului.

Proceduri de audit suplimentare atunci când sunt identificate evenimentele sau condițiile

26. **Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea să pună la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să:**
 - (a) **revizuiască planurile de măsuri ale conducerii bazate pe evaluarea proprie a continuității activității;**
 - (b) **adune suficiente probe de audit pentru a confirma sau infirma dacă există o incertitudine semnificativă prin derularea procedurilor considerate necesare, inclusiv luarea în considerare a efectului planurilor conducerii și a altor factori de contracție; și**
 - (c) **obțină declarații scrise de la conducere cu privire la planurile sale de măsuri.**
27. Evenimentele sau condițiile care ar putea pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea pot fi identificate în cursul planificării angajamentului sau în cursul executării procedurilor de audit. Procesul de luare în considerare a evenimentelor sau condițiilor continuă pe măsura înaintării auditului. Dacă auditorul consideră

că astfel de evenimente sau condiții pot pune la îndoială semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, anumite proceduri pot căpăta o însemnătate în plus. Auditorul chestionează conducerea cu privire la planurile sale de măsuri, inclusiv planurile de lichidare a activelor, împrumutare de fonduri sau restructurare a datoriilor, de reducere sau amânare a cheltuielilor, ori de majorare a capitalului. Totodată auditorul are în vedere dacă sunt disponibile date sau informații suplimentare de la data la care conducerea a efectuat evaluarea. Auditorul obține suficiente probe de audit care să demonstreze că planurile conducerii sunt fezabile și că rezultatul acestor planuri va îmbunătăți situația.

28. Procedurile care sunt relevante în aceste situații pot include:

- Analizarea și discutarea fluxului de numerar, profitului și a altor previziuni relevante cu conducerea.
- Analizarea și discutarea celor mai recente situații financiare interimare disponibile ale entității.
- Analizarea termenilor împrumuturilor obligatate și acordurilor de credit și determinarea situațiilor în care vreunul a fost nerespectat.
- Citirea proceselor verbale ale Adunărilor Generale ale Acționarilor, ale Consiliului de Administrație și ale întrunirilor comitetelor importante pentru orice referiri la dificultățile financiare.
- Chestionarea avocatului entității în ce privește litigiile și despăgubirile cerute precum și caracterul rezonabil al evaluării rezultatului acestora făcute de conducere și estimarea implicațiilor lor financiare.
- Confirmarea existenței, legalității și aplicabilității contractelor prin care se oferă sau se menține suportul financiar, încheiate cu terții și părțile afiliate și evaluarea capacității financiare a unor astfel de părți de a oferi fonduri suplimentare.
- Luarea în considerare a planurilor entității cu privire la comenzile neonorate ale clienților.
- Analizarea evenimentelor după sfârșitul perioadei pentru identificarea celor care fie diminuează fie afectează în alt mod capacitatea entității de a-și continua activitatea pe principiul continuității.

29. Atunci când analiza fluxurilor de numerar este un factor semnificativ pentru luarea în considerare a rezultatului viitor al evenimentelor sau condițiilor, auditorul are în vedere:

- (a) credibilitatea sistemului de generare a unor astfel de informații din cadrul entității; și
- (b) dacă există o justificare adecvată pentru ipotezele care stau la baza previziunii.

În plus auditorul compară:

- (c) informațiile financiare prognozate pentru perioadele recent încheiate cu rezultatele istorice; și
- (d) informațiile financiare prognozate pentru perioada curentă cu rezultatele realizate până în prezent.

Concluziile auditului și raportarea

30. **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul trebuie să stabilească dacă, după părerea sa, există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care, individual sau cumulativ, pot pune semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea.**
31. O incertitudine semnificativă există atunci când impactul său potențial este de o asemenea magnitudine încât, în opinia auditorului, este necesară o prezentare explicită a naturii și implicațiilor incertitudinii pentru ca situațiile financiare să nu inducă în eroare utilizatorii.

Principiul continuității considerat adecvat dar există o incertitudine semnificativă

32. Dacă utilizarea principiului continuității este adecvată dar există o incertitudine semnificativă, auditorul ia în considerare dacă situațiile financiare:
 - (a) descriu în mod corespunzător evenimentele sau condițiile principale care generează îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și planurile conducerii de abordare a evenimentelor sau condițiilor respective; și
 - (b) prezintă în mod explicit că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot arunca o umbră semnificativă de îndoială asupra capacității entității de a-și continua activitatea și, implicit, că s-ar putea să se afle în imposibilitatea de a realiza activele și executa obligațiile sale în cursul desfășurării normale a activității sale.
33. **Dacă în situațiile financiare este făcută o prezentare adecvată, auditorul poate să exprime o opinie fără rezerve dar să modifice raportul de audit prin adăugarea unui paragraf de evidențiere a problemei care să sublinieze existența unei incertitudini semnificative referitoare la evenimentul sau condiția care ar putea pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea și să atragă atenția asupra notei din situațiile financiare care prezintă aspectele stabilite în paragraful 32.** Pentru evaluarea gradului de adecvare a prezentării din situațiile financiare, auditorul are în vedere dacă informațiile atrag în mod explicit atenția cititorului asupra posibilității ca entitatea să nu poată să continue să realizeze activele și să execute obligațiile sale în cursul desfășurării normale a activității sale. Următorul este un exemplu de un astfel de paragraf atunci când auditorul este satisfăcut de nota de prezentare:

“Fără a ne exprima o opinie cu rezerve, atragem atenția asupra notei X din situațiile financiare care indică faptul că Societatea a suferit o pierdere netă de ZZZ în cursul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20XI și că, la acea dată, datoriile curente ale societății depășeau activele sale totale cu ZZZ. Aceste condiții, împreună cu alte aspecte explicate în nota X, indică existența unei incertitudini semnificative care poate genera o îndoială semnificativă cu privire la capacitatea societății de a-și continua activitatea.”

În cazuri extreme, cum ar fi cele care implică o multitudine de incertitudini semnificative pentru situațiile financiare, auditorul poate considera necesar să-și declare imposibilitatea exprimării unei opinii decât să adauge un paragraf de evidențiere a unei probleme.

34. **Dacă în situațiile financiare nu este făcută o prezentare adecvată, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz (ISA 700 „Raportul auditorului asupra situațiilor financiare”, paragrafele 45-46). Raportul trebuie să cuprindă o referire expresă la faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea.** Următorul este un exemplu de paragrafe relevante în cazul exprimării unei opinii cu rezerve:

“Contractele de finanțare ale Societății expiră iar sumele de plată sunt scadente la 19 martie 20X1. Societatea nu a putut să renegocieze sau să atragă alte surse de finanțare. Situația indică existența unei incertitudini semnificative care poate pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea și că implicit aceasta ar putea să fie inaptă să realizeze activele și să execute obligațiile sale în cursul desfășurării normale a activității sale. Situațiile financiare (și notele la acestea) nu prezintă acest fapt.

În opinia noastră, cu excepția omisiunii informațiilor cuprinse în paragraful precedent, situațiile financiare oferă o imagine fidelă a poziției financiare a Societății la 31 decembrie 20X0 precum și a rezultatelor activității sale și a fluxurilor sale de numerar pentru exercițiul astfel încheiat în concordanță cu...”

Următorul este un exemplu de paragrafe relevante în cazul în care se exprimă o opinie contrară:

„Contractele de finanțare ale Societății au expirat iar sumele de plată au fost scadente la 31 decembrie 20X0. Societatea nu a putut să renegocieze sau să atragă alte surse de finanțare și are în vedere declararea falimentului. Aceste evenimente indică o incertitudine semnificativă care ar putea pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea și că prin urmare va fi inaptă să realizeze activele și execute obligațiile sale în cursul desfășurării normale a activității sale. Situațiile financiare (și notele la acestea) nu prezintă acest fapt.

În opinia noastră, din cauza omisiunii informațiilor menționate în paragraful precedent, situațiile financiare nu oferă o imagine fidelă a poziției financiare a Societății la 31 decembrie 20X0 precum și a rezultatelor activității sale și a fluxurilor sale de numerar pentru exercițiul astfel încheiat în concordanță cu...(și nu respectă...)...”

Principiul continuității activității considerat inadecvat

35. **Dacă, în opinia auditorului, entitatea nu va putea să-și continue activitatea, trebuie să exprime o opinie contrară în cazul în care situațiile financiare au fost întocmite după principiul continuității.** Dacă, pe baza procedurilor suplimentare efectuate și a informațiilor obținute, inclusiv a efectului planurilor conducerii, raționamentul auditorului este că entitatea nu va putea să-și continue activitatea, auditorul va decide că, indiferent dacă a fost făcută sau nu prezentarea, principiul continuității activității utilizat la întocmirea situațiilor financiare este inadecvat și va exprima o opinie contrară.
36. În cazul în care conducerea a stabilit că principiul continuității activității utilizat la elaborarea situațiilor financiare nu este adecvat, situațiile financiare trebuie elaborate după un principiu alternativ cu aceeași

autoritate. Dacă pe baza procedurilor suplimentare și a informațiilor obținute auditorul stabilește că principiul alternativ este potrivit, el poate emite o opinie fără rezerve dacă există o prezentare adecvată dar poate cere adăugarea unui paragraf de evidențiere în raport care să atragă atenția utilizatorului asupra aceluiași principiu.

Conducerea nu dorește să efectueze sau să extindă evaluarea sa

37. **În cazul în care conducerea nu dorește să efectueze sau să extindă evaluarea sa atunci când i se solicită acest lucru de către auditor, acesta din urmă trebuie să ia în considerare necesitatea de a modifica raportul său ca o consecință a limitării sferei de cuprindere a activității sale.** În anumite circumstanțe, cum sunt cele descrise în paragrafele 15, 18 și 24, auditorul poate considera necesar să ceară conducerii să efectueze sau să extindă evaluarea sa. În cazul în care conducerea nu dorește să facă acest lucru, nu este de datoria auditorului să rectifice absența analizei conducerii iar un raport modificat ar putea fi potrivit întrucât s-ar putea ca auditorul să nu fie apt să obțină suficiente probe de audit referitoare la utilizarea principiului continuității la elaborarea situațiilor financiare.
38. În anumite circumstanțe, absența analizei managementului ar putea să nu împiedice pe auditor să fie satisfăcut de capacitatea entității de a-și continua activitatea. De exemplu, procedurile suplimentare ale auditorului pot fi suficiente pentru evaluarea utilizării de către conducere a principiului continuității la elaborarea situațiilor financiare deoarece entitatea are un istoric cu activitate profitabilă și acces facil la resurse financiare. Totuși, în alte cazuri, s-ar putea ca auditorul să nu poată confirma sau infirma, în absența evaluării conducerii, dacă există sau nu evenimente sau condiții care să indice existența unor îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, ori existența unor planuri pe care conducerea le-a pus în aplicare pentru abordarea lor sau altor factori de contracție. În astfel de situații, auditorul modifică raportul conform ISA 700 „Raportul auditorului asupra situațiilor financiare”, paragrafele 36-44.

Întârziere semnificativă a semnării sau aprobării situațiilor financiare

39. Atunci când există o întârziere semnificativă a semnării sau aprobării situațiilor financiare de către conducere după data bilanțului, auditorul ia în considerare motivele întârzierii. Atunci când întârzierea ar putea fi legată de evenimente sau condiții privind evaluarea principiului continuității, auditorul are în vedere nevoia de a efectua proceduri de audit suplimentare, după cum sunt descrise în paragraful 26, precum și efectul asupra concluziei sale privind existența unei incertitudini semnificative, după cum este descris în paragraful 30.

Data intrării în vigoare

40. Prezentul ISA intră în vigoare pentru auditul situațiilor financiare aferente perioadelor încheiate la sau după 31 decembrie 2000.

Perspectiva Sectorului Public

1. *Adecvarea utilizării principiului continuității activității la elaborarea situațiilor financiare în general nu este pusă în discuție în cazul auditului unei autorități centrale sau al acelor entități din sectorul public care au finanțarea susținută de o autoritate centrală. Totuși, atunci când nu există*

astfel de raporturi, sau atunci când finanțarea de la autoritatea centrală a entității ar putea fi retrasă și există entității ar fi supusă riscului, acest ISA oferă îndrumări utile. Pe măsură ce guvernele corporatizează și privatizează entitățile lor, problemele de continuitate a activității vor deveni din ce în ce mai relevante pentru sectorul public.