

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 700
RAPORTUL AUDITORULUI ASUPRA SITUAȚIILOR FINANCIARE
CUPRINS

	Paragrafe
Introducere	1 – 4
Elemente de bază ale raportului de audit	5 – 26
Raportul auditorului	27 – 28
Rapoarte modificate	29 – 40
Situații din care poate rezulta o altă opinie decât cea fără rezerve	41 – 46
Data intrării în vigoare	47

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 forma și conținutul raportului de audit elaborat ca rezultat al unui audit efectuat de către un auditor independent asupra situațiilor financiare ale unei entități. O mare parte a instrucțiunilor furnizate poate fi adaptată rapoartelor de audit a informațiilor financiare, altele decât situațiile financiare.
2. **Auditorul trebuie să revizuiască și să evalueze concluziile ce rezultă din probele de audit obținute ca bază pentru exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare.**
3. Această revizuire și evaluare implică luarea în considerare a faptului dacă situațiile financiare au fost întocmite în conformitate cu un cadru general acceptat de raportare financiară¹, acesta fiind reprezentat de Standardele Internaționale de Contabilitate sau de standarde sau practici naționale relevante. Poate fi, de asemenea, necesar a se analiza dacă situațiile financiare îndeplinesc cerințele statutare.
4. **Raportul de audit trebuie să conțină o exprimare clară, în scris, a opiniei asupra situațiilor financiare considerate în ansamblu.**

Elemente de bază ale raportului de audit

5. Raportul de audit cuprinde următoarele elemente de bază, prezentate, de regulă, în formatul de mai jos:
 - (a) titlu;
 - (b) destinatarul;
 - (c) *paragraful de deschidere sau introductiv*
 - (i) identificarea situațiilor financiare auditate;
 - (ii) o declarație privind responsabilitatea conducerii entității, precum și responsabilitatea auditorului.
 - (d) *Paragraful referitor la sfera angajamentului (în care se prezintă natura unui audit)*
 - (i) o referire la ISA sau la standardele ori practicile naționale de audit relevante;
 - (ii) o prezentare a raportului de audit efectuat;
 - (e) *paragraful referitor la opinie, ce conține*²
 - (i) O trimitere la cadrul general de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare (inclusiv identificarea țării de origine³

¹ Cadrul General al Standardelor Internaționale de Audit identifică, de asemenea, un alt cadru de raportare financiară autoritar și comprehensiv. Raportarea în conformitate cu acest al treilea tip de cadrul general este acoperită în ISA 800, „Raportul auditorului asupra angajamentelor de audit cu scop special”.

² Paragraful 5(e) reflectă textul revizuit și intră în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor ce se încheie la sau după data de 30 septembrie 2002. Paragraful inițial 5(e) este indicat mai jos:

(e) *Paragraful referitor la opinie* care conține exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare

³ În unele circumstanțe mai poate fi necesar să se facă trimitere la o anumită jurisdicție din țara de origine, pentru a identifica în mod clar cadrul de raportare financiară utilizat.

a cadrului de raportare financiare atunci când cadrul utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Contabilitate); și

- (ii) O exprimare a opiniei asupra situațiilor financiare;
- (f) data raportului;
- (g) adresa auditorului; și
- (h) semnătura auditorului.

Este de dorit o anumită uniformitate privind forma și conținutul raportului de audit, deoarece aceasta contribuie la îmbunătățirea gradului de înțelegere al cititorului, precum și la identificarea situațiilor neobișnuite când acestea apar.

Titlul

6. **Raportul de audit trebuie să aibă un titlu corespunzător.** Poate fi adecvată utilizarea în titlu a termenului “Auditor independent” pentru a face o distincție între raportul de audit și alte rapoarte ce ar putea fi elaborate de alte persoane, cum ar fi cele întocmite de persoane din conducerea entității, consiliul director, sau rapoarte întocmite de alți auditori ce nu trebuie să îndeplinească aceleași cerințe etice ca un auditor independent.

Destinatarul

7. **Raportul de audit trebuie să fie adresat în conformitate cu termenii prevăzuți în angajament și în reglementările locale.** De regulă, raportul este destinat fie acționarilor, fie consiliului director al entității pentru care se efectuează auditul situațiilor financiare.

Paragraful de deschidere sau introductiv

8. **Raportul de audit trebuie să identifice situațiile financiare ale entității, care au fost auditate, inclusiv data și perioada acoperită de situațiile financiare.**
9. **Raportul trebuie să includă o declarație asupra faptului că situațiile financiare constituie responsabilitatea conducerii entității⁷, precum și o declarație privind faptul că responsabilitatea auditorului este de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare pe baza auditului.**
10. Situațiile financiare constituie declarații ale conducerii. Întocmirea unor astfel de situații impune din partea conducerii efectuarea estimărilor și raționamentelor contabile semnificative, precum și determinarea principiilor și metodelor contabile corespunzătoare utilizate în pregătirea situațiilor financiare. În contrast, responsabilitatea auditorului este de a audita aceste situații financiare, cu scopul de a exprima o opinie asupra lor.
11. Un mod de ilustrare a acestor probleme într-un paragraf de deschidere (introductiv) este: “am efectuat auditul bilanțului anexat⁸ al societății ABC la data de 31 decembrie 19X1, precum și contul de profit și pierderi și situația fluxurilor de numerar aferente pentru anul încheiat. Aceste situații financiare sunt responsabilitatea conducerii societății. Responsabilitatea noastră constă în exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare pe baza auditului efectuat.”

Paragraful referitor la sfera

⁷ Nivelul corespunzător al conducerii responsabile pentru situațiile financiare variază în concordanță cu prevederile sistemului legal din fiecare țară.

⁸ Referința se poate face prin menționarea numărului de pagină.

12. **Raportul auditorului trebuie să prezinte sfera angajamentului de audit, declarând că auditul a fost efectuat în conformitate cu ISA sau în conformitate cu standardele sau practicile naționale relevante, după caz.** “Sfera angajamentului de audit” se referă la capacitatea auditorului de a desfășura procedurile de audit cerute în mod necesar de circumstanțe. Acest lucru este necesar pentru cititor ca o certificare a faptului că auditul a fost desfășurat în conformitate cu standardele sau practicile stabilite. Dacă nu este prevăzut altfel, se presupune că standardele sau practicile de audit urmate sunt cele în vigoare în țara indicată la adresa auditorului.
13. **Raportul trebuie să includă o declarație asupra faptului că auditul a fost planificat și desfășurat pentru a se obține o certificare rezonabilă cu privire la situațiile financiare, și anume că acestea nu conțin denaturări semnificative.**
14. **Raportul auditorului trebuie să releve faptul că auditul include:**
 - (a) examinarea, pe bază de teste, a probelor care susțin sumele din situațiile financiare și alte informații prezentate;
 - (b) evaluarea principiilor contabile folosite la întocmirea situațiilor financiare;
 - (c) evaluarea estimărilor semnificative făcute de către conducere la întocmirea situațiilor financiare; și
 - (d) evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.
15. **Raportul trebuie să includă o declarație a auditorului cu privire la faptul că auditul conferă o bază rezonabilă pentru exprimarea opiniei.**
16. O ilustrare a acestor probleme cuprinse în paragraful referitor la sfera angajamentului de audit este următoarea:

“Am efectuat acest audit în concordanță cu Standardele Internaționale de Audit (sau trimitere la standarde sau practici naționale relevante). Aceste standarde solicită planificarea și efectuarea auditului în vederea obținerii unei certificări rezonabile conform căreia situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative. Un audit include examinarea, pe bază de teste, a probelor ce susțin sumele din situațiile financiare și informațiile prezentate. Un audit include, de asemenea, evaluarea principiilor contabile folosite și estimările semnificative făcute de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare. Considerăm că auditul nostru oferă o bază rezonabilă pentru exprimarea opiniei noastre”.

Paragraful referitor la opinie

17. **Paragraful din raportul auditorului referitor la opinie trebuie să identifice în mod clar cadrul general de raportare financiară utilizat la întocmirea situațiilor financiare (inclusiv identificarea țării de origine a cadrului de raportare financiară, atunci când cadrul utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Contabilitate) și trebuie să exprime opinia auditorului referitoare la situațiile financiare, și anume dacă acestea oferă o imagine fidelă (sau dacă acestea prezintă cu fidelitate, sub toate aspectele semnificative) în concordanță respectivul cadru de raportare financiară și,**

atunci când este cazul, dacă situațiile financiare sunt conforme cu cerințele statutare⁶.

18. Termenii folosiți pentru exprimarea opiniei auditorului sunt “oferă o imagine fidelă” sau “prezintă cu fidelitate, sub toate aspectele semnificative” sunt echivalente. Ambii termeni indică, printre altele, faptul că auditorul are în vedere acele aspecte care sunt semnificative pentru situațiile financiare.
19. Cadrul general de raportare financiară este reprezentat de IAS, de reglementări emise de către organisme de elaborare a standardelor și de dezvoltarea practicii generale dintr-o anumită țară, luând în considerare în mod adecvat fidelitatea și acordându-se atenția cuvenită legislației locale. Pentru a aviza cititorul de contextul în care este exprimată opinia auditorului, aceasta trebuie să indice cadrul general în baza căruia au fost întocmite situațiile financiare. Auditorul face referire la cadrul de raportare financiară utilizând următoare terminologie:

”...în concordanță cu Standardele Internaționale de Contabilitate (sau [titlul cadrului de raportare financiară , cu trimitere la țara de origine])...”

Această formulare va ajuta utilizatorul să înțeleagă mai bine ce cadru de raportare financiară a fost folosit la întocmirea situațiilor financiare. Atunci când se emite un raport asupra unor situații financiare care sunt întocmite în mod specific pentru a fi utilizate într-o altă țară, auditorul are în vedere dacă, în acele situații financiare, au fost făcute prezentările de informații corespunzătoare cu privire la cadrul de raportare financiară utilizat.⁷

20. Pe lângă opinia asupra imaginii fidele (sau a prezentării cu fidelitate, sub toate aspectele semnificative), poate fi necesar ca raportul auditorului să includă o opinie referitoare la respectarea, în situațiile financiare, a altor cerințe specificate în statute sau prevederi legale relevante.
21. Un mod de ilustrare a acestor aspecte într-un paragraf referitor la opinie este următorul:

“În opinia noastră, situațiile financiare oferă o imagine fidelă (sau prezintă cu fidelitate, sub toate aspectele semnificative) a poziției financiare a Societății, așa cum se prezintă la data de 31 decembrie 20X1, a rezultatelor activităților ei și a fluxurilor de numerar pentru anul încheiat la această dată, în concordanță cu Standardele Internaționale de Contabilitate (sau [titlul cadrului de raportare financiară, cu trimitere la țara de origine⁸]) (și sunt în conformitate cu ...⁹).”¹⁰

⁶ Paragraful 17 reflectă textul revizuit și este în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor care se încheie la sau după data de 30 septembrie 2002. Paragraful 17 inițial este prezentat mai jos:

Raportul auditorului trebuie să exprime în mod clar opinia auditorului referitoare la situațiile financiare, și anume dacă acestea oferă o imagine fidelă (sau dacă acestea prezintă cu fidelitate, sub toate aspectele semnificative) în concordanță respectivul cadru de raportare financiară și, atunci când este cazul, dacă situațiile financiare sunt conforme cu cerințele statutare.

⁷ Paragraful 19 reflectă textul revizuit și este în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor care se încheie la sau după data de 30 septembrie 2002. Paragraful 19 inițial este prezentat mai jos:

Cadrul general de raportare financiară este reprezentat de IAS, de reglementări emise de către organisme profesionale și de dezvoltarea practicii generale dintr-o anumită țară, luând în considerare în mod adecvat fidelitatea și acordându-se atenția cuvenită legislației locale. Pentru a aviza cititorul de contextul în care este exprimată „fidelitatea”, opinia auditorului trebuie să indice cadrul general în baza căruia au fost întocmite situațiile financiare, prin folosirea unei terminologii de genul ”...în concordanță cu (se indică Standardele Internaționale de Contabilitate sau standardele naționale relevante)...”

⁸ Vezi nota de subsol 3.

22. [Paragraf șters în urma revizuirii ISA 700, în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor ce se încheie la sau după data de 30 septembrie 2002.]¹¹

Data raportului

23. **Auditorul trebuie să dateze raportul de audit cu data la care s-a încheiat auditul.** Aceasta informează cititorul că auditorul a analizat efectul asupra situațiilor financiare și asupra raportului privind evenimentele și tranzacțiile cunoscute de auditor care s-au produs până la acea dată.
24. **Deoarece responsabilitatea auditorului este de a întocmi rapoarte asupra situațiilor financiare întocmite și prezentate de către conducere, auditorul nu trebuie să dateze raportul înainte de data la care situațiile financiare sunt semnate sau aprobate de către conducere.**

Adresa auditorului

25. **Raportul trebuie să menționeze un anumit amplasament care, de regulă, este orașul în care se află biroul auditorului care își asumă responsabilitatea efectuării auditului.**

Semnătura auditorului

26. **Raportul trebuie să fie semnat în numele firmei de audit, cu numele personal al auditorului sau ambele, după cum este cazul.** Raportul auditorului este, de regulă, semnat în numele firmei, deoarece firma este cea care își asumă responsabilitatea pentru audit.

Raportul auditorului

27. **O opinie fără rezerve trebuie exprimată, atunci când auditorul ajunge la concluzia că situațiile financiare prezintă o imagine fidelă (sau prezintă cu fidelitate, sub toate aspectele semnificative), în concordanță cu cadrul general de raportare financiară stabilit.** O opinie fără rezerve indică, de asemenea, în mod implicit, că orice modificări ce apar în principiile contabile sau în metodele de aplicare a acestora, precum și efectele respectivelor modificări au fost determinate și prezentate corespunzător în situațiile financiare.

⁹ Se face referire la statute sau prevederi legale relevante.

¹⁰ Cuvintele „cu trimitere la țara de origine” au fost adăugate textului inițial din acest paragraf. Textul revizuit este în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor ce se încheie la sau după data de 20 septembrie 2002.

¹¹ Paragraful 22 care a fost îndepărtat este prezentat mai jos:

În situația în care nu reiese clar, din formulare, țara ale cărei principii contabile au fost aplicate, aceasta trebuie exprimată. Atunci când se efectuează rapoarte asupra situațiilor financiare ce sunt distribuite în afara țării de origine, este recomandat ca auditorul să facă referire în raportul său la standardele țării de origine, ca de exemplu:

“... în conformitate cu principiile contabile general acceptate în țara A...”

Această formulare va ajuta utilizatorul să înțeleagă mai bine care sunt principiile contabile ce au fost folosite la întocmirea situațiilor financiare. Atunci când se efectuează rapoarte asupra situațiilor financiare ce sunt întocmite în mod special pentru a fi utilizate într-o altă țară (de exemplu, când situațiile financiare au fost traduse în limba altei țări și valorile convertite în moneda unei altei țări, în cazul unei finanțări internaționale), auditorul va analiza dacă este necesar a se face referire la principiile contabile ale țării de origine unde au fost întocmite situațiile financiare și va avea în vedere dacă în situațiile financiare au fost făcute prezentările de informații corespunzătoare.

28. Mai jos este prezentată o ilustrare a unui raport complet de audit, incluzând elementele de bază stabilite mai înainte și exemplificate mai sus. Acest raport ilustrează modul de prezentare a unei opinii fără rezerve.

“RAPORT AL AUDITORULUI

(DESTINATAR)

Am auditat bilanțul anexat¹² al societății ABC la data de 31 decembrie 20X1, precum și contul de profit și pierdere și situația fluxurilor de numerar aferente, pentru anul încheiat. Responsabilitatea pentru aceste situații financiare revine conducerii societății. Responsabilitatea noastră este de a prezenta o opinie asupra acestor situații financiare în baza auditului efectuat.

Auditul nostru a fost desfășurat în concordanță cu Standardele Internaționale de Audit (sau se face trimitere la standarde sau practici naționale relevante). Aceste Standarde cer planificarea și efectuarea auditului în scopul obținerii unei certificări rezonabile, conform căreia situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative. Un audit include examinarea, pe baza de teste, a probelor de audit ce susțin sumele și informațiile prezentate în situațiile financiare. Un audit include, de asemenea, evaluarea principiilor contabile folosite și a estimărilor făcute de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare. Considerăm că auditul nostru constituie o bază rezonabilă pentru exprimarea opiniei noastre.

În opinia noastră, situațiile financiare prezintă o imagine fidelă (sau “prezintă cu fidelitate, sub toate aspectele semnificative”) poziția financiară a societății la 31 decembrie 20X1 și rezultatele din exploatare, precum și fluxurile de numerar pentru anul încheiat, în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate (sau [titlul cadrului de raportare, cu trimitere la țara de origine¹³]) (și sunt în conformitate cu...¹⁴).¹⁵

AUDITOR

Data

Adresa”

Rapoarte modificate

29. Raportul auditorului este considerat ca fiind modificat în următoarele situații:

Aspecte ce nu afectează opinia auditorului

- (a) Paragraf de evidențiere a unor aspecte.

Aspecte ce afectează opinia auditorului

- (a) opinia cu rezerve,
(b) imposibilitatea exprimării unei opinii sau

¹² Vezi nota de subsol 5.

¹³ Vezi nota de subsol 3.

¹⁴ Vezi nota de subsol 9.

¹⁵ Vezi nota de subsol 10.

(c) opinia contrară.

Uniformitatea în forma și conținutul fiecărui tip de raport modificat vine în sprijinul utilizatorului pentru o mai bună înțelegere a unor astfel de rapoarte. Corespunzător, acest standard include cuvinte sugerate pentru exprimarea unei opinii fără rezerve, precum și exemple de fraze de modificare pentru a fi folosite în elaborarea rapoartelor modificate.

Aspecte ce nu afectează opinia auditorului

30. În anumite circumstanțe, raportul unui auditor poate fi modificat prin adăugarea unui paragraf de evidențiere a unor aspecte, pentru a sublinia un aspect ce afectează situațiile financiare și care este inclus într-o notă la situațiile financiare, care dezbate problema mai pe larg. Adăugarea unui astfel de paragraf de evidențiere a aspectelor nu afectează opinia auditorului. Este de preferat ca paragraful să fie inclus după paragraful referitor la opinie și, de regulă, va face referire la faptul că opinia auditorului nu este o opinie cu rezerve în această privință.
31. **Auditorul trebuie să modifice raportul auditorului prin adăugarea unui paragraf pentru a sublinia un aspect semnificativ privind o problemă de continuitate a activității.**
32. **Auditorul trebuie să aibă în vedere modificarea raportului auditorului prin adăugarea unui paragraf, în cazul în care există o incertitudine semnificativă (alta decât o problemă de continuitate a activității), a cărei rezoluție depinde de evenimente viitoare și care poate afecta situațiile financiare.** O incertitudine este un aspect a cărui rezolvare depinde de acțiuni sau evenimente viitoare ce nu sunt sub controlul direct al entității, dar care pot afecta situațiile financiare.
33. O ilustrare a unui paragraf de evidențiere a unui aspect, în cazul unei incertitudini semnificative în raportul auditorului, este următoarea:

“În opinia noastră... (restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful referitor la opinie, paragraful 28 de mai sus).

“Fără a ne exprima rezerve în opinia noastră, atragem atenția asupra Notei X din situațiile financiare. Compania este dată în judecată fiind acuzată de încălcarea unor drepturi de licență, cerându-se plata redevențelor și pagube punitive. Compania a întreprins o acțiune de întâmpinare și au avut loc audieri preliminare, fiind în desfășurare procese în cazul ambelor acțiuni. În prezent, nu pot fi determinate rezultatele, iar în situațiile financiare nu s-au constituit provizioane pentru nici una din obligațiile ce pot rezulta.”

(O ilustrare a unui paragraf de evidențiere a aspectelor referitoare la principiul continuității activității este stabilită în Standardul de audit 570 “Principiul continuității activității”.)
34. Adăugarea unui paragraf de evidențiere a aspectelor privind principiul continuității activității sau o incertitudine semnificativă este, de regulă, adecvată pentru a fi îndeplinite responsabilitățile de raportare ale auditorului referitoare la astfel de aspecte. Totuși, în cazuri extreme, cum ar fi situațiile care implică incertitudini multiple ce sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul poate considera adecvat să nu exprime o opinie în loc de a adăuga un paragraf de evidențiere a aspectelor.

35. În plus față de folosirea unui paragraf de evidențiere a aspectelor care afectează situațiile financiare, auditorul poate, de asemenea, să modifice raportul de audit utilizând un paragraf de evidențiere, de preferat după paragraful referitor la opinie, pentru alte aspecte decât cele ce afectează situațiile financiare. De exemplu, dacă este necesară amendarea altor informații dintr-un document ce conține situații financiare auditate, iar entitatea refuză aceasta, auditorul va avea în vedere includerea în raportul său a unui paragraf de evidențiere care să descrie inconsistența semnificativă. Un paragraf de evidențiere a unor aspecte poate fi, de asemenea, folosit atunci când există responsabilități suplimentare statutare de raportare.

Aspecte ce afectează opinia auditorului

36. Este posibil ca un auditor să nu poată exprima o opinie fără rezerve, în cazul în care fie există următoarele circumstanțe sau când, după părerea auditorului, efectul aspectului respectiv este, sau poate fi semnificativ pentru situațiile financiare:

- (a) Există o limitare a sferei activității auditorului; sau
- (b) Există un dezacord cu conducerea referitor la acceptabilitatea politicilor contabile selectate, metoda de aplicare a acestora sau gradul de adecvare a prezentării informațiilor referitoare la situațiile financiare.

Circumstanțele descrise la punctul (a) pot conduce la o opinie cu rezerve sau la imposibilitatea exprimării unei opinii. Circumstanțele descrise la punctul (b) pot conduce la o opinie calificată sau la o opinie contrară. Aceste circumstanțe sunt discutate mai pe larg în paragrafele 41-46.

37. **O opinie cu rezerve trebuie exprimată atunci când auditorul ajunge la concluzia că nu poate fi exprimată o opinie fără rezerve, dar că efectul oricărui dezacord cu conducerea sau limitarea sferei nu este atât de semnificativ și de profund, încât să necesite o opinie contrară sau declararea imposibilității de a exprima o opinie.**
38. **Imposibilitatea de a exprima o opinie trebuie declarată atunci când efectul posibil al limitării sferei este atât de semnificativ și cuprinzător, încât auditorul nu a putut să obțină suficiente probe de audit corespunzătoare și, prin urmare, nu poate exprima o opinie asupra situațiilor financiare.**
39. **O opinie contrară trebuie exprimată atunci când efectul unui dezacord este atât de semnificativ și de profund pentru situațiile financiare, încât auditorul concluzionează că nu este oportună exprimarea unei opinii cu rezerve în scopul prezentării naturii incomplete sau denaturate a situațiilor financiare.**
40. **Ori de câte ori auditorul exprimă o opinie alta decât una fără rezerve, în raport trebuie inclusă o prezentare clară a motivelor și, cu excepția cazului în care acest lucru nu este posibil, o cuantificare a efectului(eftelor) posibil(e) asupra situațiilor financiare.** De regulă, această informație va fi prevăzută într-un paragraf separat, ce precede opinia sau imposibilitatea exprimării opiniei și poate include o referire la o analiză mai largă, dacă există, într-o notă la situațiile financiare.

Situații din care poate rezulta o altă opinie decât cea fără rezerve

Limitarea sferei angajamentului de audit

41. Limitarea sferei activității auditorului poate fi impusă uneori de către entitate (de exemplu, atunci când termenii angajamentului specifică faptul că auditorul nu va efectua o procedură de audit pe care o consideră ca fiind necesară). Totuși, atunci când limitarea inclusă în termenii unei propuneri de angajament este de așa natură încât auditorul consideră că se află în imposibilitatea exprimării unei opinii, auditorul, de regulă, nu va accepta un angajament astfel limitat ca un angajament de audit, decât dacă este impus prin statut. De asemenea, un auditor statutar nu va accepta un astfel de angajament de audit, atunci când limitarea încalcă obligațiile statutare ale auditorului.
42. O limitare a sferei poate fi impusă de circumstanțe (de exemplu, atunci când numirea auditorului se face ulterior momentului inventarierii stocurilor, iar auditorul nu poate participa la inventariere. O limitare poate să apară, de asemenea, atunci când, conform opiniei auditorului, evidențele contabile sunt necorespunzătoare sau atunci când auditorul se află în imposibilitatea de a desfășura procedurile de audit considerate ca fiind necesare. În aceste circumstanțe, auditorul va încerca să desfășoare proceduri alternative rezonabile pentru a obține probe de audit corespunzătoare și suficiente pentru a susține o opinie fără rezerve.
43. **Atunci când există o limitare a sferei activității auditorului ce necesită exprimarea unei opinii cu rezerve sau declararea imposibilității de exprimare a unei opinii, raportul auditorului trebuie să prezinte limitarea și să indice posibilele ajustări ale situațiilor financiare ce ar fi putut fi determinate ca fiind necesare dacă respectiva limitare nu ar fi existat.**
44. Exemplificări ale acestor probleme sunt prezentate mai jos:

Limitarea sferei – opinie cu rezerve

“Am auditat...(restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful introductiv, paragraful 28 de mai sus).

Cu excepția celor discutate în paragrafele ce urmează, am desfășurat auditul nostru în concordanță cu.....(restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful referitor la sfera, paragraful 28 de mai sus).

Nu am urmărit inventarierea faptică a stocurilor fizice, așa cum se prezintă la data de 31 decembrie 20X1, deoarece această dată a fost anterioară perioadei în care noi am fost inițial angajați ca auditori ai societății. Datorită naturii evidențelor societății, nu am fost convingși de corectitudinea stocurilor cantitative folosind alte proceduri de audit.

*În opinia noastră, cu excepția efectelor unor ajustări, care poate s-ar fi constatat necesare dacă ne-am fi putut convinge de corectitudinea cantităților de stocuri fizice, situațiile financiare conferă o imagine fidelă...
...(restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful referitor la opinie, paragraful 28 de mai sus)”.*

Limitarea sferei – imposibilitatea de a exprima o opinie

“Am fost angajați să audităm bilanțul anexat al Societății ABC la data de 31 decembrie 20X1, contul de profit și pierdere și situația fluxurilor de numerar pentru anul încheiat la acea dată. Aceste situații financiare constituie responsabilitatea conducerii societății. (Se omite formularea prin care se stabilește responsabilitatea pentru auditor).

(Paragraful în care se discută sfera angajamentului de audit va fi omis sau modificat în concordanță cu circumstanțele respective.)

(Se adaugă paragraful în care se discută limitarea sferei, după cum urmează:)

Nu am putut urmări toate inventarele fizice și confirma toate conturile de creanțe datorită limitărilor în sfera activității noastre create de societate.

Datorită semnificației aspectelor discutate în paragraful precedent, nu exprimăm o opinie cu privire la situațiile financiare.

Dezacordul cu conducerea

45. Auditorul poate să nu fie de acord cu conducerea cu privire la aspecte cum ar fi acceptabilitatea politicilor contabile selectate, metodele de aplicare a acestora sau adecvarea prezentării informațiilor în situațiile financiare. **În cazul în care aceste dezacorduri sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară.**
46. Exemplificarea acestor aspecte este prezentată mai jos.

Dezacordul asupra politicilor contabile – Metodă contabilă necorespunzătoare – Opinie cu rezerve

“Am auditat ... (restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful introductiv, paragraful 28 de mai sus).

Am desfășurat auditul în concordanță cu ... (restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful referitor la sfera, paragraful 28 de mai sus).

Conform celor prezentate în nota X la situațiile financiare, în situațiile financiare nu a fost prezentată nici o amortizare practică ce, în opinia noastră, nu este în concordanță cu Standardele Internaționale de Contabilitate. Provizionul pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1 trebuie să fie de xxx calculat pe baza metodei liniare de amortizare folosind ratele anuale de 5% pentru clădiri și 20% pentru echipamente. Prin urmare, activele fixe trebuie reduse cu amortizarea cumulată de xxx, iar pierderea anuală și deficitul cumulată trebuie să crească cu xxx și xxx, respectiv.

În opinia noastră, cu excepția efectului asupra situațiilor financiare al problemei la care s-a făcut referire în paragrafele anterioare, situațiile financiare conferă o imagine reală... (restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful referitor la opinie, paragraful 28 de mai sus)”.

Dezacordul asupra politicilor contabile – prezentare a informațiilor necorespunzătoare – Opinie cu rezerve

“Am auditat ... (restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful introductiv, paragraful 28 de mai sus).

Am desfășurat auditul în concordanță cu ... (restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful referitor la sfera angajamentului de audit, paragraful 28 de mai sus).

La 15 ianuarie 20X2 societatea a emis titluri în valoare de xxx, în scopul de a finanța dezvoltarea firmei. Contractul de vânzare restricționează plata în

numerar a dividendelor viitoare aferente veniturilor după 1 decembrie 19X1. În opinia noastră, prezentarea acestei informații este cerută de ...¹⁶.

În opinia noastră, *cu excepția omisiunii informațiilor incluse în paragraful precedent*, situațiile financiare conferă o imagine fidelă... (restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful referitor la opinie, paragraful 28 de mai sus)".

Dezacordul asupra Politicilor Contabile – Prezentare a Informațiilor Necorespunzătoare – Opinie Contrară

“Am auditat ... (restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful introductiv, paragraful 28 de mai sus).

Am desfășurat auditul în concordanță cu ... (restul cuvintelor sunt aceleași cu cele ilustrate în paragraful referitor la sfera, paragraful 28 de mai sus).

(Paragraf(paragrafe) în care se discuta dezacordul)

În opinia noastră, *datorită efectelor aspectelor discutate în paragraful(paragrafele) precedent(e), situațiile financiare nu prezintă o imagine fidelă (sau „nu prezintă cu fidelitate”) a poziției financiare a societății la 31 decembrie 19X1, a rezultatelor din exploatare și a fluxurilor de numerar pentru anul încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate (sau [titlul cadrului de raportare financiară, cu trimitere țara de origine¹⁷]) (și nu sunt în conformitate cu...¹⁸). ”¹⁹*

Data intrării în vigoare²⁰

47. Acest standard revizuit este în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor cu închidere la sau după data de 30 septembrie 2002. Se încurajează aplicarea anterior acestei date.

¹⁶ Vezi nota de subsol 9.

¹⁷ Vezi nota de subsol 3.

¹⁸ Vezi nota de subsol 9.

¹⁹ Vezi nota de subsol 10.

²⁰ ISA 700 inițial nu includea un paragraf referitor la data intrării în vigoare.

Perspectiva sectorului public

1. *Deși principiile de bază conținute de acest ISA se aplică la auditul situațiilor financiare din sectorul public, legislația referitoare la mandatul de audit poate specifica natura, conținutul și forma raportului auditorului.*
2. *Acest ISA nu abordează problematica referitoare la forma și conținutul raportului auditorului în circumstanțele în care situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu o bază specificată pentru contabilitate, fie ea stipulată în lege sau reglementări ministeriale (sau de altă natură), și aplicarea acelei baze are ca rezultat situații financiare denaturate.*
3. *Paragraful 17 al acestui standard cere auditorului să indice în mod clar cadrul de raportare financiară utilizat la întocmirea situațiilor financiare. Acolo unde o entitate din sectorul public a adoptat Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public drept cadru de raportare financiară, auditorul trebuie să declare în mod explicit acest fapt în opinia de audit. De exemplu:*

„În opinia noastră, situațiile financiare prezintă cu fidelitate, sub toate aspectele semnificative, poziția financiară a [numele entității din sectorul public] la data de 31 decembrie 20X1, performanța financiară și fluxurile de numerar ale acesteia pentru exercițiul încheiat la această dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public.”²¹



²¹ ISA 700 inițial nu conținea acest paragraf, care este în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor cu închidere la sau după data de 30 septembrie 2002.