

Misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare în contextul evoluției actuale a mediului cauzate de COVID 19

Această publicație a fost întocmită pentru a evidenția domeniile principale de interes în contextul actual atunci când se efectuează o revizuire a informațiilor financiare interimare în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire™ (ISRE™) 2410, Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității.

Această publicație nu modifică sau înlocuiește ISRE 2410, al cărui text este singurul care prezintă autoritate. Citirea acestei publicații nu substituie citirea ISRE 2410.

Persoanele care întocmesc situațiile financiare, persoanele responsabile cu guvernanta și utilizatorii situațiilor financiare pot considera această publicație utilă pentru înțelegerea responsabilităților auditorului în raport cu revizuirea informațiilor financiare interimare.

Pentru multe entități, efectele financiare ale pandemiei de COVID-19 se pot reflecta pentru prima dată în informațiilor financiare interimare ale entității pentru anul 2020. În consecință, amploarea și complexitatea actualizărilor din informațiile financiare interimare întocmite de entitate față de ultimul set complet de situații financiare anuale pot fi mai însemnate decât de obicei pentru perioadele interimare ale anului 2020.

Legislația sau reglementarea jurisdicțională, reglementarea titlurilor de valoare, regulile de funcționare a bursei de valori sau standardele naționale pot avea o influență asupra alegerii cadrului de raportare financiară utilizat pentru întocmirea informațiilor financiare interimare, perioada pentru care acestea sunt întocmite (de exemplu, trimestrial sau semestrial) și asupra măsurii în care informațiile financiare interimare trebuie revizuite, sau posibil auditate, de auditorul independent al entității. În unele cazuri, entitatea poate alege ce cadru de raportare financiară să utilizeze și dacă informațiile financiare interimare sunt revizuite sau auditate.

Această publicație pentru angajații din cabinetele de audit evidențiază considerentele-cheie pentru auditorii care efectuează revizuri ale informațiilor financiare interimare în conformitate cu ISRE 2410¹, având în vedere provocările unice care pot apărea în contextul actual.

O revizuire a informațiilor financiare interimare în conformitate cu ISRE 2410 este o **misiune de asigurare limitată**, în care auditorul independent al entității exprimă o concluzie privind măsura în care, pe baza revizuirii, a luat cunoștință de orice aspect care l-ar putea determina să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil („concluzie de revizuire interimară”). Această revizuire este desfășurată de auditorul entității.

¹ Punctul 3 din ISRE 2410 prevede ca un practician care este contractat pentru a efectua o revizuire a informațiilor financiare interimare și care nu este auditorul unei entități efectuează revizuirea în conformitate cu ISRE 2400 (revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. Această publicație pentru angajații din cabinetele de audit se concentrează pe efectuarea unei revizuri a informațiilor financiare interimare în conformitate cu ISRE 2410. Termenul „auditor” este utilizat în

Planificarea din timp (sau reconsiderarea, în cazul în care au fost deja planificate) a posibilelor efecte ale pandemiei de COVID-19 asupra misiunii va fi esențială, întrucât auditorii pot avea nevoie de resurse suplimentare și de timp suplimentar pentru a planifica și efectua misiunea. În cazul misiunilor de grup, poate fi necesară o interacțiune mai mare cu auditorii componentelor și de o implicare a acestora. În plus, auditorii pot stabili că este necesar să comunice mai pe larg (și mai des) cu persoanele responsabile cu guvernarea în contextul actual, de exemplu, cu privire la aplicarea cadrului de raportare financiară sau la modificările legate de control în circumstanțele aflate în evoluție.



Responsabilitatea conducerii pentru informațiile financiare interimare

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea informațiilor financiare interimare și pentru stabilirea și menținerea controlului intern eficace relevant pentru întocmirea informațiilor financiare interimare. Conducerea întocmește informațiile financiare interimare în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 34, *Raportare financiară interimară*, stabilește dispozițiile pentru un raport financiar interimar întocmit conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară („IFRS”).

Informațiile financiare interimare se concentrează de obicei pe actualizările făcute față de ultimul set complet de situații financiare anuale. Pandemia de COVID-19 poate genera evenimente și tranzacții care modifică semnificativ poziția financiară și performanța entității de la sfârșitul ultimei perioade anuale de raportare. Ca rezultat al pandemiei, este posibil să fie necesare eforturi, semnificativ mai mari, din partea conducerii pentru a aplica în mod adecvat dispozițiile de recunoaștere, de evaluare și de prezentare a informațiilor ale cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv prezentările de informații adecvate referitoare la pandemia de COVID-19 din informațiile financiare interimare.

Ca rezultat al evenimentelor din pandemie, poate fi nevoie de un număr mai mare de raționamente din partea conducerii în realizarea, prezentarea și descrierea estimărilor contabile. Mai mult, conducerea poate fi nevoită să implementeze controale noi sau să modifice controalele existente, pentru a întocmi informațiile financiare interimare în timp util (de exemplu, datorită modificărilor personalului și lipsa accesului fizic la informații) și pentru a trata riscurile crescute de eroare sau fraudă. De asemenea, aceasta se poate confrunta și cu provocări legate de logistică, de exemplu, pot exista dificultăți în obținerea de evaluări din partea experților sau obținerea de informații din partea filialelor, a asocierilor în participație sau a asociaților localizați în altă jurisdicție, în special în situațiile în care acele jurisdicții au extins termenele limită privind raportarea financiară.

„În timp ce dispozițiile pentru rapoartele interimare pot să prevadă mai puține prezentări de informații decât în cazul rapoartelor anuale, atunci când un raport interimar este primul raport publicat de la începutul pandemiei de COVID-19, includerea unor prezentări de informații mai detaliate cu privire la aceste aspecte și efectul semnificativ al acestora asupra emitentului va fi relevantă”

Declarația Organizației Internaționale a Comisiilor de Valori Mobiliare (IOSCO) privind importanța prezentării de informații legate de COVID-19, mai 2020

Cadrul de raportare financiară aplicabil

cuprinsul acestei publicații, nu pentru că auditorul efectuează o funcție de audit, ci pentru că domeniul de aplicare al acestei publicații este limitat la misiunile de revizuire interimare efectuate de auditorul independent al situațiilor financiare ale entității.

Conducerea poate avea la dispoziție multiple opțiuni atunci când selectează și aplică cadrul de raportare financiară, inclusiv atunci când decide dacă să furnizeze un set de situații financiare interimare detaliat sau un set de situații financiare interimare simplificat.

Cadrul de raportare financiară aplicabil pentru întocmirea informațiilor financiare interimare dintr-o jurisdicție poate, de exemplu, să cuprindă standarde de raportare financiară recunoscute (de exemplu, IAS 34² sau alte standarde de raportare financiară recunoscute) și poate fi însoțit de alte dispoziții din legi sau reglementări privitoare la raportarea financiară interimară.³

Mai mult, ca răspuns la pandemia de COVID-19, este posibil ca legislația sau reglementarea jurisdicțională, reglementarea titlurilor de valoare, regulile de funcționare a bursei de valori sau organismele de normalizare:

- Să fi modificat cadrul de raportare financiară. De exemplu, în mai 2020, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) a emis *Concesii de la plata chiriei determinate de COVID-19*, care a modificat IFRS 16, *Contracte de leasing*.
- Să permită sau să prevadă abateri de la dispozițiile cadrului de raportare financiară la întocmirea informațiilor financiare interimare pentru perioadele curente. De exemplu, este posibil ca legislația sau reglementările ori regulile de funcționare a bursei de valori să permită omiterea contabilizării, sau a prezentării, efectelor pandemiei de COVID-19 asupra anumitor aspecte ale situațiilor financiare interimare.

Ca parte a responsabilității conducerii pentru întocmirea informațiilor financiare interimare, în mod normal conducerea ar trebui să indice clar cadrul de raportare financiară aplicabil care a fost utilizat pentru întocmirea informațiilor financiare interimare astfel încât utilizatorii să fie informați.

Alte informații

În mediul actual, unele entități raportează parametri de performanță alternativi pentru a exclude efectele financiare ale pandemiei (de exemplu, profitul înainte de dobânzi, impozite, deprecieri, amortizare și Coronavirus (EBITDAC)), sau informații pro forma care exclud efectele COVID-19. Entitatea poate fi nevoită să analizeze măsura în care cadrul de raportare financiară restrânge sau interzice prezentarea de informații suplimentare care nu au fost întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară ca parte a informațiilor financiare interimare.



Revizuirea auditorului cu privire la informațiile financiare interimare în conformitate cu ISRE 2410

Domenii de interes în efectuarea revizuirii informațiilor financiare interimare

Pandemia de COVID-19 poate genera, de asemenea, provocări pentru auditor atunci când efectuează procedurile de revizuire interimară. În plus față de aspectele referitoare la cadrul de raportare financiară aplicabil și la alte informații (a se vedea secțiunea anterioară), următoarele exemple indică domenii în care poate fi nevoie de eforturi mai mari din partea conducerii și pe care auditorul se poate concentra:

² IAS 34, *Raportare financiară interimară*

³ Punctul A5 din ISA 200, *Obiectivele generale ale auditorului independent și efectuarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, poate fi o referință utilă în această privință.

Modificări ale estimărilor contabile (de exemplu, evaluări la valoarea justă, provizioane pentru pierderile din creditare preconizate sau evaluarea stocurilor) și potențialul pentru o incertitudine a estimării mai ridicată

Aplicarea de noi politici contabile ca urmare a unor noi evenimente sau tranzacții (de exemplu, costuri de restructurare, compensații ale angajaților pentru încetarea contractului de muncă, sprijin guvernamental sau activități întrerupte)

Contabilizarea modificărilor aduse acordurilor sau contractelor ori termenelor și condițiilor aferente serviciului (de exemplu, modificări aduse politicilor de retur, contracte noi sau modificate cu clienți sau furnizori ori acorduri de creditare noi sau modificate)

Deprecierea activelor nefinanciare (inclusiv fondul comercial)

Efectele asupra relațiilor de acoperire împotriva riscurilor

Considerente fiscale (de exemplu, recuperabilitatea creanțelor privind impozitul amânat)

Potențiale încălcări ale contractelor de împrumut, inclusiv impactul asupra clasificării datoriilor drept datorii curente sau datorii pe termen lung

Impactul asupra evaluării de către conducere a continuității activității

Analiza evenimentelor ulterioare, inclusiv măsura în care acestea sunt evenimente care conduc sau nu la ajustarea situațiilor financiare

Controale interne noi sau modificări aduse controalelor interne care afectează întocmirea situațiilor financiare

Prezentarea impactului COVID-19 asupra poziției financiare și a performanței entității

Dispoziții de prezentare a informațiilor din cadrul de raportare financiară care au fost inițiate din cauza COVID-19 (de exemplu, prezentări de informații privind deprecierile, instrumentele financiare, activitățile întrerupte sau încălcări ale împrumuturilor)

Nivelul pragului de semnificație utilizat de conducere pentru recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea în informațiile financiare interimare ar fi putut fi afectat de pandemia de COVID-19

Următoarele secțiuni descriu potențialul impact al pandemiei de COVID-19 asupra procedurilor de revizuire interimară ale auditorului.

Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv controlul său intern⁴

Ca parte a misiunii de revizuire interimară, auditorul își actualizează înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv controlul său intern, pornind de la înțelegerea obținută ca parte a ultimului audit al situațiilor financiare anuale ale entității. Procedurile includ interviuri ale conducerii pentru a actualiza cunoștințele obținute în urma ultimului audit. În continuare sunt furnizate exemple de domenii pe care auditorul le poate lua în considerare din cauza pandemiei de COVID-19:

⁴ Punctele 12-18 din ISRE 2410

Intervievări ale conducerii:	Exemple ale posibilului efect al pandemiei de COVID-19:
Efect al modificărilor în modelul de afaceri și în activitățile entității	De exemplu, pot exista modificări în: • Strategia entității. • Natura surselor de venit, a produselor sau a serviciilor și piețele în care entitatea operează, inclusiv modificări ale termenelor oferite de entitate. • Modul în care entitatea își desfășoară operațiunile și locația operațiunilor acesteia. • Clienții-cheie și furnizorii importanți de bunuri și servicii. • Termenele contractelor. • Modul în care este finanțată entitatea, de exemplu structura datoriei și termenele aferente, precum și finanțarea suplimentară prin asistență guvernamentală.
Modificările semnificative ale controlului intern și potențialul efect al oricărui astfel de modificări asupra întocmirii informațiilor financiare interimare	De exemplu: • Este posibil ca, din cauza aranjamentelor privind munca de la distanță, a unei lipse de separare adecvată a sarcinilor (de exemplu, din cauza disponibilizărilor sau a dificultăților de coordonare a anumitor sarcini) sau din cauza faptului că persoanele care dețin cunoștințele adecvate și experiența adecvată nu le efectuează, controalele să nu funcționeze așa cum au fost concepute. • Pot fi implementate controale noi sau îmbunătățite pentru a trata riscurile crescute de eroare sau fraudă, modificările activităților întreprinderii sau pentru a diminua efectul deficiențelor în alte controale care nu pot funcționa așa cum au fost concepute.

Înțelegerea cadrului de raportare financiară aplicabil

Ca parte a înțelegerii entității și a mediului său, auditorii pot fi nevoiți, de asemenea, să obțină sau să își actualizeze înțelegerea cadrului de raportare financiară aplicabil utilizat de conducere pentru a întocmi informațiile financiare interimare.⁵ Pentru aceasta, poate fi nevoie ca auditorii să analizeze măsura în care baza de întocmire a informațiilor financiare interimare este adecvată circumstanțelor misiunii și nu induce în eroare, în special în situațiile în care conducerea poate alege ce cadru de raportare financiară să utilizeze și modul în care să-l aplice. De exemplu, pandemia de COVID-19 poate determina conducerea să aleagă un cadru de raportare financiară care reflectă cel mai bine poziția și performanța financiară ale entității, sau conducerea poate întocmi informațiile financiare interimare utilizând dispozițiile de evaluare

⁵ Punctul 22 litera (b) subpunctul (ii) din Cadrul General Internațional pentru Misiunile de Asigurare („Cadrul general de asigurare”) indică faptul că, fiind parte a condițiilor prealabile pentru misiunile de asigurare, criteriile (adică, cadrul de raportare financiară) care trebuie aplicate la întocmirea subiectului specific (adică, informațiile financiare interimare) sunt adecvate circumstanțelor misiunii, inclusiv faptul că acestea ilustrează caracteristicile descrise la punctul 44 din Cadrul general de asigurare. Punctele A2-A10 din ISA 210, *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*, pot furniza considerente utile privind cadrul de raportare financiară aplicabil.

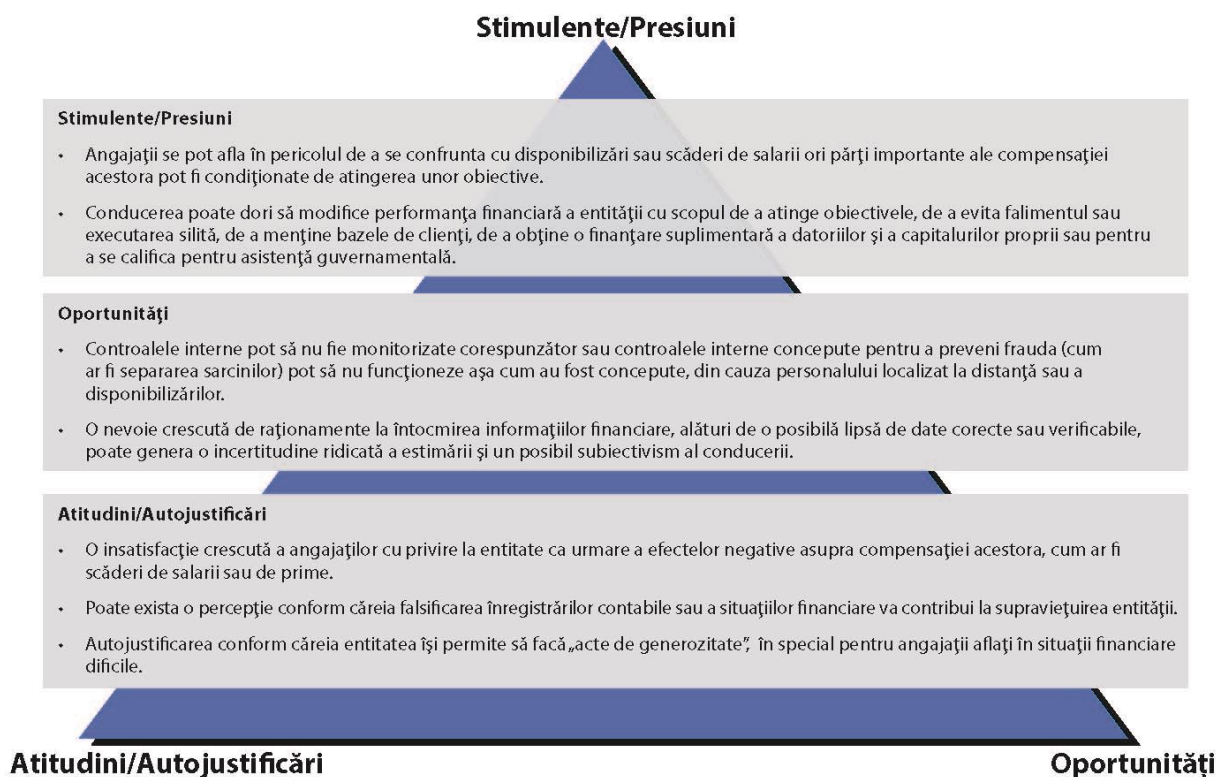
și recunoaștere ale IFRS, cu excepția anumitor prevederi ale IFRS, cu scopul de a evita reflectarea efectului pandemiei de COVID-19.

Mai mult, poate fi necesar ca auditorii să analizeze măsura în care conducerea a fost clară și transparentă în informațiile financiare interimare referitor la baza de întocmire a acestora.⁶ Acest lucru poate fi important îndeosebi atunci când legislația sau reglementarea jurisdicțională, reglementarea titlurilor de valoare, regulile de funcționare a bursei de valori sau organismele de normalizare permit sau prevăd abateri de la dispozițiile cadrului de raportare financiară la întocmirea informațiilor financiare interimare în timpul pandemiei de COVID-19.

Frauda și scepticismul profesional

Auditorii trebuie să se concentreze pe exercitarea scepticismului profesional atunci când efectuează proceduri de revizuire interimară.⁷ Acest lucru poate fi important îndeosebi atunci când se efectuează interviuri ale conducerii sau ale altor persoane, după caz, referitor la riscul ca informațiile financiare interimare să fie denaturate semnificativ ca rezultat al fraudei și la cunoștințele acestora legat de o fraudă sau o fraudă suspectată care afectează entitatea.

Următoarele exemple ilustrează evenimente sau condiții care pot indica un risc crescut de fraudă ca rezultat al pandemiei de COVID-19.



⁶ Punctul 47 din Cadrul general de asigurare indică faptul că criteriile (a se vedea nota de subsol 3) trebuie să fie disponibile utilizatorilor vizați pentru ca aceștia să poată înțelege modul în care subiectul implicat a fost măsurat sau evaluat.

⁷ Punctul 6 din ISRE 2410

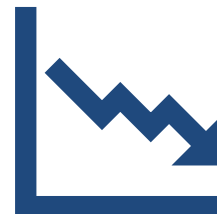
Exercitarea scepticismului profesional este de asemenea importantă dată fiind amploarea raționamentelor conducerii la întocmirea informațiilor financiare interimare și modul în care cadrul de raportare financiară poate influența acele raționamente. De exemplu, dacă informațiile financiare interimare sunt întocmite în conformitate cu IAS 34, IAS 36 nu permite ca pierderile din deprecieri pentru fondul comercial să fie compensate în perioadele ulterioare;⁸ așadar, conducerea poate fi motivată să concluzioneze că o depreciere a fondului comercial nu este necesară în perioada interimară. Poate fi necesar ca auditorii să efectueze proceduri suplimentare de revizuire interimară în astfel de cazuri.

Considerente privind pragul de semnificație și evaluarea denaturărilor

ISRE 2410 precizează că procedurile efectuate pentru a actualiza înțelegerea auditorului privind entitatea includ de obicei analiza pragului de semnificație cu referire la cadrul de raportare financiară, deoarece are legătură cu informațiile financiare interimare.⁹ Această analiză a pragului de semnificație ajută la determinarea naturii și amplitudinii procedurilor care vor fi efectuate în revizuire și la evaluarea efectului denaturărilor.

Efectele financiare ale pandemiei de COVID-19 ar putea rezulta într-o scădere a anumitor etaloane utilizate pentru a determina pragul de semnificație (de exemplu, profitul înainte de impozitare, veniturile totale sau profitul brut),¹⁰ ceea ce ar putea conduce la un prag de semnificație în scădere de la ultimul audit al situațiilor financiare anuale ale entității. Acest lucru poate avea un număr de efecte, cum ar fi:

- O scădere a pragului de semnificație poate genera denaturări necorectate din perioada anterioară, considerate anterior nesemnificative, având un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare din perioada curentă. Dacă nu sunt corectate, denaturările pot afecta concluzia de revizuire interimară. Consultați „Abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil”, din secțiunea „Considerente de raportare” de mai jos pentru mai multe informații în această privință.
- O scădere a pragului de semnificație al componentei ar putea afecta importanța financiară a componentelor dintr-un audit al grupului.¹¹



Pandemia de COVID-19 poate genera, de asemenea, mai multe prezentări de informații în unele domenii, cum ar fi estimările contabile. De obicei aceste prezentări de informații au o natură calitativă. Atunci când analizează caracterul adecvat al prezentărilor de informații din perspectiva cadrului de raportare financiară aplicabil și măsura în care este necesară o ajustare pentru ca informațiile financiare interimare să fie întocmite în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, auditorul poate lua în

⁸ Punctul 124 din IAS 36, *Deprecierea activelor*

⁹ Punctul 15 din ISRE 2410

¹⁰ Punctele A4-A8 din ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, descriu utilizarea etaloanelor în determinarea pragului de semnificație al situațiilor financiare per ansamblu și pot furniza considerente utile.

¹¹ Punctele 9 litera (d) și (m), 21, A5-A6 și A42-A46 din ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, detaliază pragul de semnificație al componentei și componentele semnificative și pot furniza considerente utile.

considerare factori precum circumstanțele entității și importanța prezentărilor de informații pentru utilizatorii informațiilor financiare interimare.

Intervievări, proceduri analitice și alte proceduri de revizuire¹²

Intervievările, procedurile analitice și alte proceduri de revizuire furnizează o bază pentru formarea concluziei privind informațiile financiare interimare. Dat fiind faptul că o revizuire interimară este o misiune de asigurare limitată, natura procedurilor nu trebuie să furnizeze toate probele necesare într-un audit al situațiilor financiare. Totuși, procedurile de revizuire desfășurate trebuie să fie suficiente pentru a-i furniza auditorului o bază pentru o concluzie de revizuire interimară.

În timp ce ISRE 2410 precizează că o revizuire nu necesită de obicei teste ale înregistrărilor contabile efectuate prin inspecție, observare sau confirmare, în contextul actual procedurile desfășurate pot fi diferite (din punct de vedere al plasării în timp, al naturii și al amplitudinii) față de ceea ce ar fi fost făcut anterior în misiunile de revizuire interimară pentru entitate. De exemplu, auditorul poate determina că este necesar și adecvat, în funcție de faptele și circumstanțele entității, să efectueze, de asemenea, proceduri care implică inspecție, observare, confirmare, recalculare sau repetare a executării pentru a putea formula o concluzie. Auditorul aplică raționamentul profesional și exercită scepticismul profesional atunci când determină măsura în care probele obținute în urma procedurilor de revizuire efectuate sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru concluzia de revizuire interimară.

Exemplele de mai jos demonstrează modul în care pandemia de COVID-19 poate afecta natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor de revizuire interimară prezentate în mod specific în ISRE 2410¹³, care, așa cum este prezentat mai sus, pot de asemenea să fie afectate de considerente semnificative.

¹² Punctele 19-25 din ISRE 2410

¹³ Punctul 21 din ISRE 2410

Procedura de revizuire:	Exemple ale posibilului efect al pandemiei de COVID-19:
Audituri ale grupului—Comunicarea cu alți auditori care efectuează o revizuire a informațiilor financiare interimare privind componentele semnificative	- COVID-19 poate avea un efect variat la nivelul grupului, în special atunci când grupul operează în industrii diverse sau jurisdicții multiple. Drept rezultat, poate fi necesară o comunicare mai extinsă cu alți auditori care efectuează proceduri de revizuire interimară a componentelor și o conducere, supraveghere și revizuire mai extinse a activității desfășurate de aceștia în scopul misiunii de revizuire. - Este posibil ca o componentă identificată ca fiind nesemnificativă în ultimul audit al situațiilor financiare anuale să fi devenit semnificativă din cauza unei scăderi a pragurilor de semnificație utilizate, sau pentru că este posibil ca acum aceasta să includă riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului datorită naturii sau a circumstanțelor sale specifice. - Conceperea sau punerea în practică a controalelor la nivelul grupului este posibil să se fi modificat (inclusiv controalele asupra procesului de consolidare). Astfel, poate fi necesară comunicarea cu auditorii componentelor referitor la efectul acestor modificări asupra informațiilor financiare interimare.
Intervievarea membrilor conducerii responsabili pentru aspectele financiare și contabile și a altor persoane, după caz	- Intervievările conducerii ar trebui să includă efectul COVID-19 asupra întocmirii informațiilor financiare interimare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Exemplele de domenii care ar trebui tratate ca parte a interviurilor conducerii sunt evidențiate mai sus sub titlul „<i>Domenii de interes în efectuarea revizuirii informațiilor financiare interimare.</i>” - Deoarece există o nevoie mai mare a conducerii de a aplica raționamentul în formularea estimărilor în contextul actual, interviurile pot include aspecte precum: - Metodele de estimare, ipotezele și intrările de date utilizate de conducere la întocmirea informațiilor financiare interimare. - Informațiile utilizate ca bază pentru estimările contabile și modul în care conducerea a determinat fiabilitatea unor astfel de informații în contextul actual. - Intenția și capacitatea conducerii de a întreprinde anumite acțiuni specifice în numele entității.
Aplicarea unor proceduri analitice	Proceduri analitice de comparare a datelor din perioade

Procedura de revizuire:	Exemple ale posibilului efect al pandemiei de COVID-19:
asupra informațiilor financiare interimare concepute în scopul de a identifica relațiile și elementele individuale care par neobișnuite și care pot reflecta o denaturare semnificativă a informațiilor financiare interimare	similare, care deși sunt mai puțin eficace datorită informațiilor financiare necomparabile, pot fi totuși utile. De exemplu, dacă se așteaptă ca pandemia de COVID-19 să fi afectat sever rezultatele entității, auditorul poate avea îndoieli dacă informațiile financiare indică faptul că nu au existat modificări semnificative față de perioada anterioară similară. Auditorii pot fi utiliza proceduri analitice atunci când este posibilă elaborarea unor așteptări privind informațiile financiare care sunt parte a impactului pandemiei de COVID-19 și alți factori care afectează entitatea. De exemplu, pot fi elaborate așteptări utilizând informații și tendințe din industria din care face parte entitatea.

Continuitatea activității

Responsabilitățile conducerii

Conducerea este responsabilă pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea. Este probabil ca dispozițiile din cadrul de raportare financiară referitoare la evaluarea continuității activității de către conducere în perioada interimară să fie aceleași cu dispozițiile din cadrul de raportare financiară pentru situațiile financiare anuale.¹⁴ În contextul mediului economic degradat ca rezultat al pandemiei de COVID-19, entitățile se pot confrunta, de exemplu, cu venituri și fluxuri de trezorerie reduse și de aceea evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea poate fi afectată semnificativ.

Unele cadre de raportare financiară stabilesc perioada pentru care trebuie analizată continuitatea activității. De exemplu, IAS 1 precizează că o entitate trebuie să analizeze perioada de douăsprezece luni de la finalul perioadei de raportare în evaluarea continuității activității pe care o desfășoară.¹⁵ În unele jurisdicții, este posibil ca această perioadă să fi fost extinsă prin dispozițiile de reglementare locale.

Responsabilitățile auditorului¹⁶

Efectul pandemiei de COVID-19 asupra evaluării conducerii privind continuitatea activității poate avea ca rezultat:

Publicația IAASB pentru angajații din cabinetele de audit, "*Continuarea activității în contextul actual al evoluției mediului – considerente de audit privind impactul COVID-19*" poate fi utilă referitor la responsabilitățile conducerii în legătură cu evaluarea privind continuitatea activității pentru informațiile financiare interimare. Aceasta evidențiază, de asemenea, exemple de proceduri de audit și domenii de interes în legătură cu evaluarea privind continuitatea activității care pot fi utile în analiza naturii și amplitudinii procedurilor de efectuat în revizuirea informațiilor financiare interimare.

¹⁴ A se vedea, de exemplu, punctul 4 din IAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*

¹⁵ Punctul 26 din IAS 1

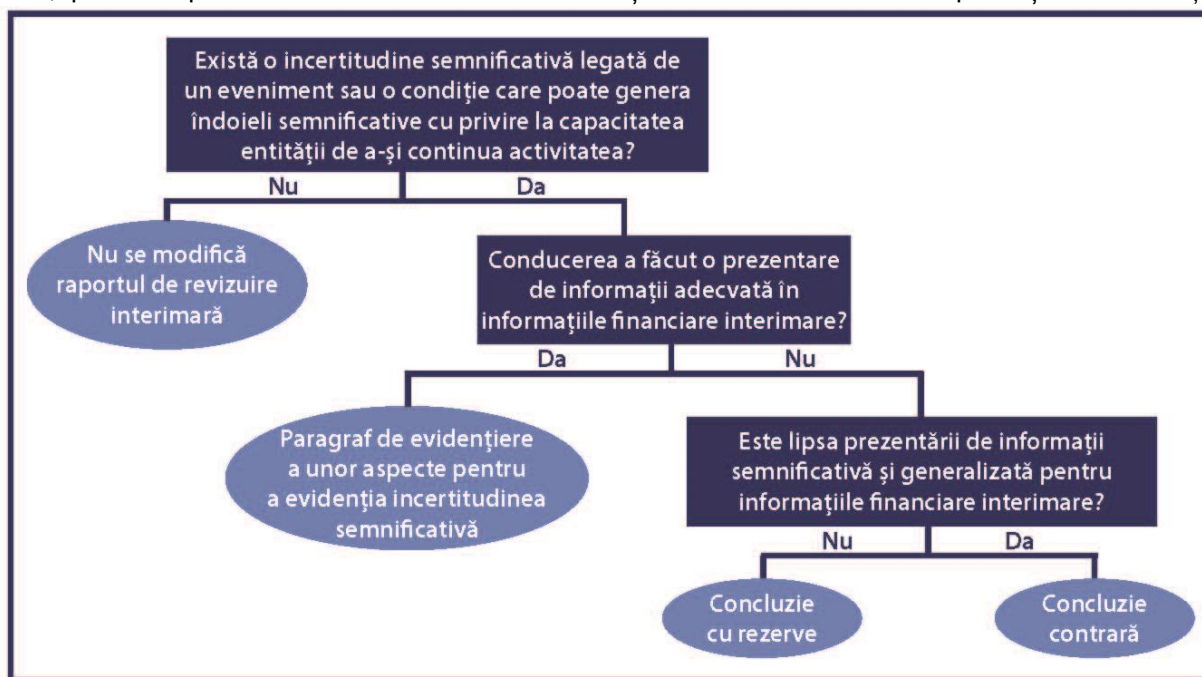
¹⁶ Punctele 27-28 și 56-59 din ISRE 2410

- Efectuarea de către auditor a unor proceduri suplimentare sau îmbunătățite. Deși nu este neapărat necesar ca într-o revizuire a informațiilor financiare interimare auditorul să coroboreze fezabilitatea planurilor conducerii și măsura în care rezultatul acestor planuri va îmbunătăți situația, acesta ar trebui să își exercite raționamentul profesional și scepticismul profesional atunci când determină natura și amploarea procedurilor necesare pentru a furniza o bază pentru concluzia de revizuire interimară. De exemplu, auditorul poate stabili că este adecvat să recalculeze fluxuri de trezorerie viitoare sau să inspecteze contracte-cheie.
- Raportarea de către auditor cu privire la continuitatea activității în raportul de revizuire interimară (a se vedea arborele decizional de mai jos).

Așa cum este menționat mai sus, perioada pentru care conducerea trebuie să evalueze ipoteza continuității activității este uneori stabilită în cadrul de raportare financiară aplicabil, sau în lege sau reglementare. ISRE nu specifică perioada pe care auditorul trebuie să o analizeze. În contextul actual, dispozițiile conexe din ISA 570 (revizuit), *Continuitatea activității* pot fi utile de avut în vedere, adică, auditorul poate utiliza aceeași perioadă ca și cea utilizată de conducere, doar dacă perioada este mai mică de 12 luni, caz în care acesta poate solicita conducerii să își extindă evaluarea la 12 luni de la data situațiilor financiare¹⁷ (adică, în acest caz, data informațiilor financiare interimare, care este sfârșitul perioadei interimare acoperită de informațiile financiare interimare).

Federația Internațională a Contabililor planifică să publice în iulie 2020 informații care detaliază diferențele în raportarea privind continuitatea activității dintre un raport de revizuire interimar întocmit în conformitate cu ISRE 2410 și un raport al auditorului întocmit în conformitate cu ISA-urile.

Dacă, pe baza procedurilor de revizuire efectuate și luând în considerare faptele și circumstanțele



entității, se stabilește că există o incertitudine semnificativă cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, acest lucru va afecta raportul de revizuire interimară. Dispozițiile de raportare cu

¹⁷ Punctul 13 din ISA 570 (revizuit)

privire la continuitatea activității diferă între un raport de revizuire interimară întocmită în conformitate cu ISRE 2410 și un raport al auditorului întocmit în conformitate cu ISA-urile.¹⁸ Diagrama de mai jos prezintă considerentele aferente raportului de revizuire interimară cu privire la continuitatea activității:

ISRE nu tratează situațiile în care utilizarea principiului continuității activității este inadecvat. În astfel de cazuri, consultarea punctului 21 din ISA 570 (revizuit) poate fi utilă pentru auditor.

Evenimente ulterioare

Responsabilitățile conducerii

În contextul actual, este posibil ca stabilirea evenimentelor care conduc și a celor care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare și tratarea acestora de către conducere după perioada interimară să reprezinte o provocare mai mare și să implice mai multe raționamente.

Responsabilitățile auditorului¹⁹

Incertitudinile și provocările asociate cu pandemia de COVID-19 pot genera mai multe raționamente din partea conducerii cu privire la evenimente ulterioare și pot afecta raționamentele auditorului atunci când efectuează procedurile de revizuire. Poate exista o necesitate de a efectua interviuri suplimentare sau alte proceduri legate de evenimente ulterioare, cum ar fi inspecția informațiilor care stau la baza raționamentelor conducerii.

Publicația pentru angajații din cabinetele de audit, "[Evenimente ulterioare în contextul actual al evoluției mediului - considerente de audit privind impactul COVID 19](#)," prezintă responsabilitățile conducerii legat de evenimentele ulterioare și cuprinde exemple de evenimente sau condiții care pot fi afectate de pandemia de COVID-19 sau pot exista ca urmare a acesteia.

Declarațiile conducerii²⁰

Pe lângă aspectele în legătură cu care ISRE 2410 prevede ca auditorul să obțină declarații, acesta poate obține, de asemenea, declarații în legătură cu alte aspecte specifice activității entității sau sectorului de activitate din care aceasta face parte. De exemplu, auditorul poate obține declarații de la conducere în legătură cu continuitatea activității în contextul actual. În această privință, pot fi prevăzute declarații similare celor de la punctul 16 litera (e) din ISA 570 (revizuit), cum ar fi în legătură cu planurile conducerii pentru acțiunile viitoare și fezabilitatea acestor planuri.

Comunicarea cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta²¹

Comunicarea regulată și eficace cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta este esențială în contextul actual deoarece evenimentele și modificările au loc într-un ritm alert și pot afecta raportarea informațiilor financiare interimare.

Considerente de raportare

¹⁸ Pentru mai multe detalii cu privire la raportarea generală de către auditor în conformitate cu ISA-urile, consultați publicația pentru angajații din cabinetele de audit, "[Raportarea auditorului în contextul actual al evoluției mediului cauzată de COVID-19](#)."

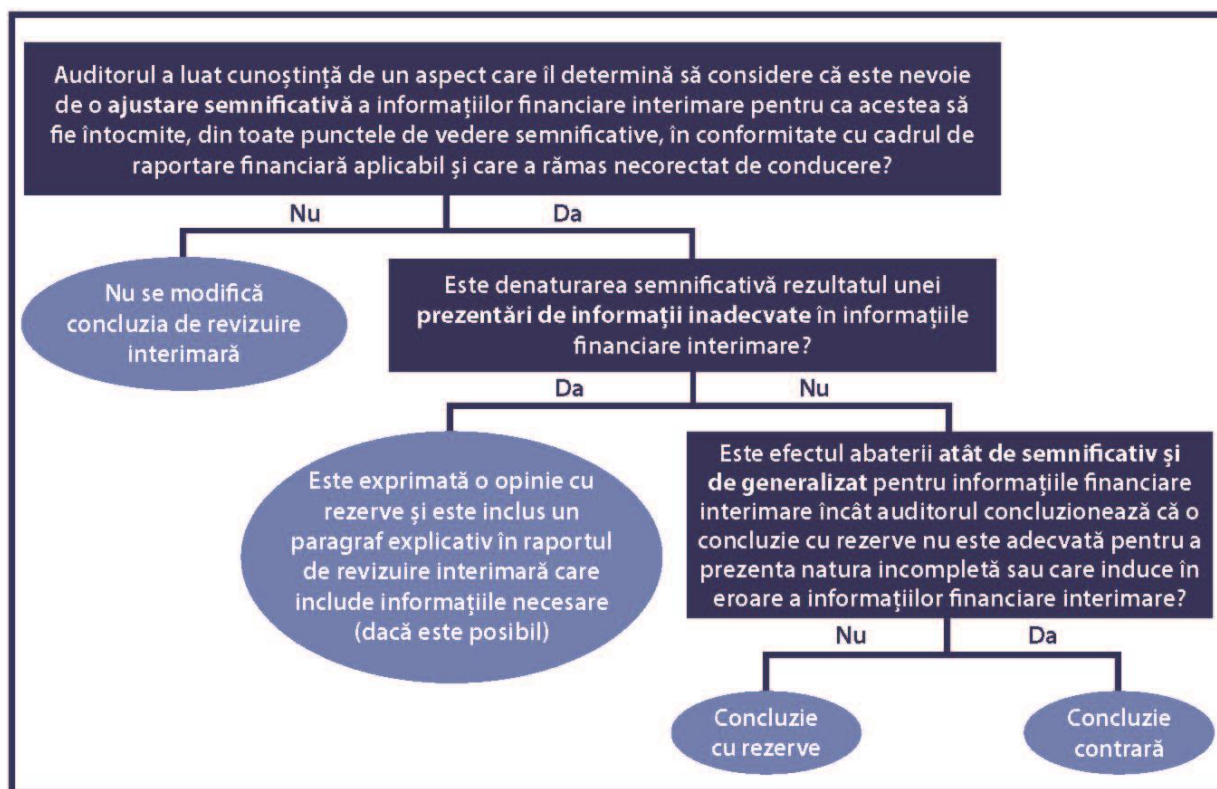
¹⁹ Punctul 26 din ISRE 2410

²⁰ Punctele 34-35 din ISRE 2410

²¹ Punctele 38-42 din ISRE 2410

Abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil²²

Pe baza rezultatelor procedurilor de revizuire efectuate, auditorul poate identifica anumite aspecte care necesită o ajustare semnificativă a informațiilor financiare interimare. Efectele pandemiei de COVID-19 pot amplifica condițiile care generează anumite ajustări semnificative (de exemplu, prezentări de informații neadecvate sau aplicarea inadecvată a politicilor contabile). Diagrama de mai jos reflectă efectul asupra raportului de revizuire interimară al unei abateri de la cadrul de raportare financiară aplicabil.



Abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil permisă sau prevăzută de legislația sau reglementarea jurisdicțională, reglementarea titlurilor de valoare, regulile de funcționare a bursei de valori sau organismele de normalizare

Poate exista un efect asupra concluziei revizuirii interimare în situațiile în care legislația sau reglementarea jurisdicțională, reglementarea titlurilor de valoare, regulile de funcționare a bursei de valori sau organismele de normalizare permit sau prevăd abateri de la dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil la întocmirea informațiilor financiare interimare în perioada curentă (a se vedea discuțiile de mai sus privind cadrul de raportare financiară aplicabil).

Auditorul analizează faptele și circumstanțele entității, din perspectiva cadrului de raportare financiară aplicabil (adică, ceea ce cuprinde acesta) și procedurile de revizuire efectuate (de exemplu, modul în care cadrul de raportare financiară aplicabil este aplicat și măsura în care orice abatere îl determină pe auditor să creadă că trebuie făcută o ajustare a informațiilor financiare interimare), atunci când stabilește dacă

²² Punctele 45-47 din ISRE 2410

există un efect asupra concluziei de revizuire interimară. De exemplu, este posibil ca autoritatea adecvată dintr-o jurisdicție să fi emis o directivă care permite entităților să nu recunoască anumite deprecieri ale activelor în informațiile financiare interimare ca urmare a pandemiei de COVID-19 și îndrumă entitățile să furnizeze prezentări suplimentare de informații privind estimările contabile afectate. În aceste situații, nerecunoașterea unei deprecieri legate de un activ care nu este acoperit de directiva organismului de reglementare ar constitui o abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil, și auditorul poate fi nevoit să emită o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară (a se vedea secțiunea anterioară, *“Abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil”*).

Limitări ale domeniului de aplicare²³

În contextul actual, pot exista mai multe situații în care revizuirea nu poate fi finalizată din cauza unei limitări a domeniului de aplicare. De exemplu, este posibil ca auditorul să nu poată efectua interviuri sau să obțină informații de la conducere într-un sistem de lucru în totalitate de la distanță în timp util. Prin urmare, pot exista tot mai multe situații în care auditorul nu poate emite raportul sau, dacă este solicitat să-l emită, acesta:

- Poate exprima o concluzie cu rezerve dacă domeniul de aplicare se rezumă la una sau mai multe aspecte specifice care nu sunt generalizate pentru informațiile financiare interimare; sau
- Poate refuza formularea unei concluzii.

Paragrafe de evidențiere a unor aspecte²⁴

ISRE 2410 nu împiedică auditorii să includă aspecte suplimentare în raportul de revizuire interimară. În special, auditorul poate considera necesar și adecvat să includă un paragraf de evidențiere a unor aspecte pentru a evidenția alte aspecte de incertitudine semnificativă rezultate în urma efectelor COVID-19 și care au fost prezentate adecvat în informațiile financiare interimare. De exemplu, poate fi considerată adecvată evidențierea prezentărilor de informații ale conducerii referitoare la:

- Modul în care pandemia de COVID-19 a afectat modificările în poziția financiară și performanța entității de la sfârșitul ultimei perioade anuale de raportare.
- Anumite estimări contabile (de exemplu, pierderile din creditare preconizate) care prezintă o incertitudine a estimării ridicată.

Aspectele evidențiate în paragraful de evidențiere a unor aspecte din raportul de revizuire interimară pot fi ulterior considerate aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului atunci când a stabilit „aspectele-cheie de audit” în legătură cu auditul situațiilor financiare ale entității. Consultați publicația pentru angajații din cabinetele de audit [*“Raportarea auditorului în contextul actual al evoluției mediului cauzate de COVID-19”*](#) pentru mai multe detalii.

Alte informații

Punctele 36-37 din ISRE 2410 prezintă responsabilitățile auditorului pentru informațiile care însoțesc informațiile financiare interimare (de exemplu, în contextul actual acestea ar include parametri de performanță alternativi sau informații pro forma care exclud efectele pandemiei de COVID-19). În special,

²³ Punctele 48-54 din ISRE 2410

²⁴ Punctele 55 și 60 din ISRE 2410

punctul 36 prezintă considerentele auditorului în situațiile în care conducerea prezintă alte informații care înfățișează performanța financiară a entității într-o manieră mai pozitivă și îi este acordată o importanță excesivă, nu sunt clar definite sau nu sunt reconciliate cu informațiile financiare interimare. Auditorul poate fi, de asemenea, nevoit să analizeze măsura în care cadrul de raportare financiară restrânge sau interzice prezentarea de către conducere a altor informații care nu au fost întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil ca parte a informațiilor financiare interimare.

Auditorul ar trebui să exercite scepticismul profesional atunci când citește alte informații cu scopul de a identifica inconsecvențele semnificative, de exemplu, prin a fi conștient că ajustările informațiilor financiare prin care se exclud efectele pandemiei de COVID-19 pot include ajustări care nu au legătură cu pandemia de COVID-19.

Tradus de



Drepturi de autor

Documentul „*Misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare în contextul evoluției actuale a mediului cauzate de COVID 19*” elaborat de International Auditing and Assurance Standards Board, publicat de International Federation of Accountants în iulie 2020 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în august 2020 și este utilizat cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al tuturor publicațiilor IFAC este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului „*Misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare în contextul evoluției actuale a mediului cauzate de COVID 19*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului „*Misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare în contextul evoluției actuale a mediului cauzate de COVID 19*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: Review Engagements on Interim Financial Information in the Current Evolving Environment Due to COVID-19

Contactați permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, a stoca, a transmite sau a utiliza acest document în alte scopuri similare.

Structurile și procesele care sprijină operațiunile IAASB sunt facilitate de către International Federation of Accountants® sau IFAC®.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru nicio pierdere cauzată oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în conformitate cu materialul din această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Proiectele de expunere, Documentele consultative și alte publicații IAASB sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale acestuia.

Drepturi de autor © iulie 2020 ale IFAC. Toate drepturile rezervate. Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal și necomercial (ca material de referință sau cercetare) de pe www.iaasb.org. Este necesară permisiunea pentru traducerea, reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea acestui document în scopuri similare.

„International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „International Federation of Accountants”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN”, „IFAC” și sigla IAASB sunt mărci înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și în alte țări.

Pentru informații privind dreptul de autor, mărcile comerciale sau permisiuni accesați [permisiuni](#) sau contactați permissions@ifac.org.