

Continuarea activității în contextul evoluției mediului actual cauzată de COVID-19

Prezenta publicație a fost întocmită cu scopul de a evidenția domeniile principale de interes în contextul actual, atunci când sunt efectuate proceduri referitoare la gradul de adecvare al utilizării de către conducere a principiului continuității activității și se concluzionează în această privință, în conformitate cu International Standards on Auditing™ (ISA™).

Această publicație nu modifică sau înlocuiește ISA-urile, al căror text este singurul care prezintă autoritate. Citirea acestei publicații nu substituie citirea ISA-urilor.

Persoanele care întocmesc situațiile financiare, persoanele responsabile cu governanța și utilizatorii situațiilor financiare, pot considera prezenta publicație utilă în înțelegerea responsabilităților auditorului în raport cu continuarea activității, cât și a oricăror modificări aduse raportului auditorului cu privire la incertitudinile legate de continuarea activității.

Există mulți factori care au un impact asupra capacității entității de a-și continua activitatea în contextul actual. Acești factori includ zona geografică și industria în care entitatea își desfășoară activitatea, sănătatea financiară a clienților și furnizorilor, cât și lichiditatea și solvabilitatea financiară ale entității. Ca urmare a pandemiei de COVID-19 și a deteriorării mediului economic asociată acesteia, veniturile și fluxurile de trezorerie reduse pot genera îndoieli cu privire la capacitatea entității de a-și onora obligațiile existente sau noi și de a se conforma cu restricțiile aferente împrumuturilor.

Publicația pentru angajații din cabinetele de audit se concentrează asupra implicațiilor pe care pandemia de COVID-19 le are asupra activității auditorului în raport cu continuarea activității, inclusiv asupra potențialelor impacturi asupra:

- Responsabilităților conducerii și auditorului cu privire la continuarea activității;
- Procedurilor de evaluare a riscului efectuate de către auditor, și analiza acestuia asupra modului în care conducerea a evaluat capacitatea entității de a-și continua activitatea;
- Perioadelor în afara evaluării conducerii;
- Procedurilor suplimentare necesare atunci când sunt identificate evenimente sau condiții care pot pune la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea;
- Implicațiilor pentru raportul auditorului, și analizarea Altor Informații de către acesta; și
- Întârzierilor semnificative în aprobarea situațiilor financiare.

Atunci când auditorul își efectuează activitatea legată de continuarea activității în contextul actual, acesta ar trebui să se concentreze asupra tuturor dispozițiilor prevăzute de [ISA 570 \(revizuit\)](#), **Continuitatea activității**, acordând mare atenție circumstanțelor specifice entității, înainte de a trage concluzii. Când se efectuează activitatea legată de continuarea activității, importanța exercitării scepticismului profesional este amplificată, îndeosebi atunci când conducerea a hotărât că nu este de așteptat ca circumstanțele actuale să aibă niciun impact financiar semnificativ asupra entității și că nu există nicio incertitudine semnificativă legată de continuarea activității pentru entitate.



Responsabilitățile conducerii și ale auditorului Conform principiului continuității activității, situațiile financiare sunt întocmite pe baza ipotezei că o entitate își va continua activitatea și operațiunile în viitorul apropiat, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze operațiunile, sau nu are nicio altă alternativă realistă decât aceasta. În cazul în care se utilizează principiul continuității activității activele și datoriile se înregistrează pe baza faptului că entitatea va fi capabilă să își realizeze activele și să își achite datoriile pe parcursul a activității normale a entității.

Responsabilitățile conducerii

- **Evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea, fie:**
 - În condițiile unei dispoziții explicite cu privire la cadrul de raportare financiară aplicabil;¹ sau
 - Atunci când nu există o dispoziție explicită cu privire la cadrul de raportare financiară aplicabil, dar continuitatea activității este încă un principiu fundamental în pregătirea situațiilor financiare.
- **Efectuarea unui raționament la un anumit moment în timp** care vizează rezultate viitoare incerte prin natura lor, ale unor evenimente sau condiții.
- **Efectuarea și prezentarea unor raționamente** relevante pentru:
 - Gradul de incertitudine asociat cu rezultatul unui eveniment sau al unei condiții (de exemplu, modul în care gradul de incertitudine crește cu atât mai mult cu cât evenimentul, condiția sau rezultatul se produc într-un viitor mai îndepărtat)
 - Dimensiunea și complexitatea entității, natura și starea activității sale și măsura în care aceasta este afectată de factorii externi.
 - Viitorul (bazat pe informațiile disponibile la momentul la care se efectuează raționamentul)



Responsabilitățile auditorului

- **Obținerea de suficiente probe de audit adecvate și concluzionarea cu privire la gradul de adecvare al utilizării de către conducere a contabilității pe baza principiului continuității activității**
- **Concluzionarea, în baza probelor de audit obținute, în privința măsurii în care există o incertitudine semnificativă** cu privire la capacitatea entității de a continua activitatea
- **Raportarea** adecvată

Posibilele efecte ale limitărilor inerente asupra capacității auditorului de a detecta denaturările semnificative au un impact mai mare în cazul evenimentelor sau condițiilor viitoare care pot determina entitatea să își înceteze activitatea. ...Absența unei referințe dintr-un raport al auditorului cu privire la incertitudinea semnificativă legată de capacitatea entității de a-și continua activitatea nu poate fi percepută ca o garanție a capacității entității de a-și continua activitatea. (ISA 570 (revizuit), punctul 7).

¹ De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 1, Prezentarea situațiilor financiare, impune conducerii să realizeze o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea (punctele 25-26)

o

Având în vedere evoluția rapidă a circumstanțelor ca urmare a pandemiei de COVID-19, este posibil ca ele să afecteze modul în care auditorii și conducerea își îndeplinesc responsabilitățile:

Conducerea

- Evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea poate fi mai dificilă.
- Conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea pot fi nevoite să furnizeze utilizatorilor situațiilor financiare prezentări suplimentare de informații mai robuste în situațiile financiare ale entității, legate de evenimente sau condiții care ar putea afecta capacitatea acesteia de a-și continua activitatea.

Auditorii

- O necesitate corespunzătoare pentru proceduri de audit suplimentare sau îmbunătățite care să permită auditorului să concluzioneze cu privire la gradul de adecvare al evaluării conducerii privind continuitatea activității (aspectele de avut în vedere în circumstanțele actuale sunt descrise în continuarea acestui document)
- Proceduri mai robuste pot ajuta auditorului să concluzioneze asupra contextului actual
- Modificările aduse rapoartelor auditorului pot fi disponibile mai rapid (în funcție de natura și circumstanțele entității) sub forma:
 - o Unor paragrafe cu titlul „Incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității” (conform ISA 570 (revizuit)), după caz
 - o Modificări ale opiniei auditorului (adică, o opinie cu rezerve, o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii) după caz
 - o Aspecte-cheie de audit îmbunătățite sau noi (atunci când aspectele-cheie de audit sunt incluse în raportul auditorului)

Comunicare oportună și eficientă între conducere și auditor este esențială pentru a asigura faptul că ambele părți au posibilitatea de a-și îndeplini obligațiile aferente în legătură cu continuarea activității în această perioadă incertă.

Proceduri de evaluare a riscului și analiza evaluării conducerii



ISA 570 (revizuit) impune auditorului, ca atunci când efectuează proceduri de evaluare a riscului conform ISA 315 (revizuit),² să analizeze măsura în care evenimentele sau condițiile existente pot pune la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea, și să evalueze modul în care conducerea a evaluat capacitatea entității de a-și continua activitatea³.

Este posibil ca pandemia de COVID-19 să aibă implicații semnificative pentru economiile și piețele globale și pentru anumite industrii precum cea hotelieră, de retail sau de turism. Criza va rezulta într-o creștere semnificativă a volumului și a severității evenimentelor și condițiilor care pot, în anumite situații, pune la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. Totuși, asta nu înseamnă neapărat că există o incertitudine semnificativă în mod automat - riscul crescut de incertitudine privind capacitatea entității de a-și continua activitatea depinde mai degrabă de natura și circumstanțele entității, inclusiv de sectorul industrial în care activează.

Exemple de evenimente sau condiții care ar putea apărea ca urmare a pandemiei de COVID-19, includ următoarele:

Evenimentul sau Condiția	Potențialul impact asupra evaluării continuității activității de către conducere	Potențiale aspecte care trebuie avute în vedere de către auditor atunci când analizează evaluarea conducerii
<p>Pierderea unei piețe majore, a unor clienți-cheie, a veniturii, și lipsa forței de muncă</p>	<p>Pandemia de COVID-19 a determinat introducerea unor măsuri de sănătate publică în multe țări, iar uneori acestea au dus la închiderea unor afaceri „neesențiale” sau la o schimbare a modelului de lucru, prin care angajații sunt încurajați, sau în unele cazuri obligați să lucreze de acasă.</p> <p>Este probabil ca multe afaceri să fie afectate negativ de aceste măsuri. De exemplu, măsurile care impun închiderea unor magazine neesențiale probabil vor duce la scăderea vânzărilor dacă afacerea nu poate să compenseze prin vânzări online.</p> <p>Cererea de anumite produse și servicii este probabil să se modifice în prezent și după pandemie. De exemplu, anumite afaceri din sectorul hotelier și din industria turismului pot constata un impact negativ semnificativ asupra veniturilor.</p>	<p>Măsura în care conducerea a avut în vedere impactul:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pierderilor de venituri • Planurilor pentru remedierea unor deficiențe • Lanțului de distribuție și al eventualelor probleme legate de livrare (pot afecta capacitatea de a onora comenzile) • Lipsei de angajați care să asigure continuarea operațiunilor la capacitatea planuită • Subvențiilor și altor scutiri din partea guvernului (precum o scutire sub forma amânării plăților) • Duratei de întrerupere a activității care va continua să afecteze entitatea din momentul relaxării restricțiilor

² ISA 315 (revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

³ ISA 570 (revizuit), punctele 10 și 12

Evenimentul sau Condiția	Potențialul impact asupra evaluării continuității activității de către conducere	Potențiale aspecte care trebuie avute în vedere de către auditor atunci când analizează evaluarea conducerii
<p>Deteriorarea semnificativă a valorii activelor utilizate pentru a genera fluxuri de trezorerie</p>	<p>Evaluarea activelor, având în vedere incertitudinea actuală atât în piețele locale cât și în cele globale, poate fi mai dificilă.</p> <p>Evaluările bazate pe valoare justă, îndeosebi, pot reprezenta o provocare mai mare deoarece valorile fluctuează mai frecvent și mai sever.</p> <p>Evaluările bazate pe fluxurile de trezorerie viitoare preconizate pot fi, de asemenea, în mod semnificativ mai problematice, deoarece dezvoltarea unor modele robuste pentru fluxurile de trezorerie în viitor poate fi mai dificilă, având în vedere volatilitatea și incertitudinea din momentul actual.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Rezonabilitatea ipotezelor folosite de conducere pentru calculul de evaluare, inclusiv consecvența utilizării lor în calcule diferite (când este necesar) • Dacă există informații contradictorii cunoscute în legătură cu o ipoteză folosită • Dacă un expert a asistat la efectuarea evaluării, modul în care expertul și-a elaborat ipotezele • Dacă, și modul în care, în contextul unei perioade de evaluare a conducerii, a fost acordată suficientă atenție incertitudinii actuale prezente în piețele locale și globale, și altor perspective viitoare aferente
<p>Deteriorarea semnificativă a valorii activelor actuale - stocuri</p>	<p>În funcție de natura activității, și perisabilitatea unor stocuri, discontinuitatea capacității de a continua activitățile economice, inclusiv închiderea unor magazine fizice neesențiale, poate însemna că anumite entități vor trebui să ia în considerare reduceri semnificative ale valorilor contabile ale stocurilor.</p> <p>Orice obiecte de sezon de pe stoc pot impune deprecieri dacă nu pot fi vândute sau trebuie vândute la preț redus.</p>	<p>Modul în care conducerea a analizat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Posibile reduceri ale valorii contabile a stocurilor sau anulări ale stocurilor • Modul în care întreruperea activității poate continua să afecteze entitatea din momentul relaxării restricțiilor (de exemplu, continuarea lanțurilor de distribuție fiabile)

Evenimentul sau Condiția	Potențialul impact asupra evaluării continuității activității de către conducere	Potențiale aspecte care trebuie avute în vedere de către auditor atunci când analizează evaluarea conducerii
Întârzieri în lansarea pe piață a unor produse sau servicii noi	<p>Multe companii au fost nevoite să amâne lansarea unor produse sau servicii noi ca urmare a cererii reduse sau scăderii disponibilității anumitor părți sau componente,.</p> <p>Atunci când capacitatea unei entități de a-și continua activitatea a depins de lansarea iminentă a unui produs sau serviciu, întârzierea poate avea un efect negativ asupra capacității entității de a-și continua activitatea.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Modul în care conducerea a luat în considerare impactul financiar asupra entității al întârzierii lansării pe piață, inclusiv alte costuri asociate, precum costuri legale sau alte costuri angajate
Fluctuațiile cursurilor de schimb valutar	<p>Ratele cursurilor de schimb valutar au fluctuat semnificativ. Entități cu tranzacții internaționale semnificative pot fi nevoite să ia în calcul pierderi neașteptate (sau câștiguri) din achiziții în monede străine, contracte de vânzare, creanțe sau datorii exprimate în monedă străină, sau din contracte forward de schimb sau alte contracte derivate.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Modul în care au fost luate în considerare fluctuațiile cursurilor de schimb valutar, inclusiv impactul oricăror aranjamente de acoperire împotriva riscurilor pentru a reduce incertitudinile • Măsura în care a fost luată în considerare sensibilitatea la variațiile cursurilor de schimb
Evaluările afectate de incertitudinea crescută	<p>Entitățile vor fi nevoite să determine dacă, și gradul în care, viitoare fluxuri de trezorerie au fost afectate de creșterea incertitudinii (de exemplu, calcule bazate pe cursuri fluctuante, cum ar fi dobânzile sau schimburile valutare), având în vedere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Natura imprevizibilă a viitorului • Durata pandemiei de COVID-19 • Plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare 	<ul style="list-style-type: none"> • Atunci când se analizează evaluarea conducerii asupra impactului pe care îl vor avea fluctuațiile ratelor viitoare și alți factori relevanți care influențează fluxurile de trezorerie, auditorul se poate concentra asupra: <ul style="list-style-type: none"> ○ Ipotezelor existente, inclusiv consecvența acestora cu alte zone ale auditului ○ Sursei folosite pentru a determina rezonabilitatea ipotezelor ○ Măsurii în care a fost luată în calcul sensibilitatea, în raport cu variațiile ratelor fluctuante
Riscul de credit al partenerilor	<p>Entitățile vor trebui să determine dacă există un risc de credit semnificativ din partea partenerilor, adică, atunci când</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Modul în care conducerea a evaluat recuperabilitatea activelor financiare, inclusiv măsura în

Evenimentul sau Condiția	Potențialul impact asupra evaluării continuității activității de către conducere	Potențiale aspecte care trebuie avute în vedere de către auditor atunci când analizează evaluarea conducerii
	entitatea are suficiente active financiare și dacă partenerul intenționează, sau are posibilitatea să onoreze contractul.	care ipotezele folosite sunt rezonabile și consecvente cu alte informații cunoscute de auditor
Solvabilitatea entității	Momentan, sprijinul guvernamental are ca scop, în general, furnizarea de lichidități pe termen scurt entităților care au nevoie de sprijin. Acțiunile demarate acum de entități, precum amânarea plăților sau subvențiile de compensare a costurilor, pot afecta solvabilitatea entității pe termen lung.	<ul style="list-style-type: none"> • Modul în care conducerea a evaluat solvabilitatea entității pe termen lung, inclusiv comunicarea dintre conducere și finanțatori (de exemplu, băncile și alți creditori) cu privire la solvabilitatea pe termen lung și angajamente • Modul în care conducerea a efectuat „teste de stres” care ar putea contribui la înțelegerea riscurilor de solvabilitate ale entității, și dacă ipotezele utilizate în testele de stres au reflectat în mod adecvat posibilele circumstanțe • Modul în care entitatea va putea să ramburseze împrumuturi adiționale • Modul în care entitatea va onora plățile amânate anterior • Modul în care conducerea a luat în considerare îndrumările de reglementare publicate pentru a atenua impactul pandemiei de COVID-19

Perioada în afara evaluării conducerii



ISA 570 (revizuit), punctul 15, prevede că auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la evenimente sau condiții din afara perioadei de evaluare a conducerii, cunoscute de aceasta, care ar putea genera îndoeli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea.

Perioada în care evaluarea conducerii este necesară este specificată în standardele de raportare financiară aplicabile sau este determinată de legislație și reglementări, dacă este nevoie de o perioadă mai lungă. ISA 570 (revizuit) impune ca aceeași perioadă să fie folosită, cu

excepția cazului în care perioada este mai mică de 12 luni, caz în care auditorul trebuie să solicite conducerii să extindă evaluările la 12 luni de la data situațiilor financiare.⁴

Deși evenimentele sau condițiile pe termen lung, din afara perioadei de evaluare a conducerii, pot fi mai greu de identificat în circumstanțele actuale, pandemia de COVID-19 este de natură să aibă un impact semnificativ asupra multor entități, precum întreruperea pe termen lung a lanțului de distribuție. Acest lucru poate duce la perturbări pe termen scurt (de exemplu multe companii au dificultăți în aprovizionare), dar și o incapacitate pe termen lung de a procesa sau onora comenzile dacă lanțurile de distribuție se recuperează greu) Auditorii pot evalua cum conducerea caută să rezolve problema lanțului de distribuție, ce alternative există, și intervalul de timp pentru potențiale rezolvări.

Proceduri suplimentare în cazul identificării unor evenimente sau condiții



ISA 570 (revizuit), punctul 16 stabilește că "Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a stabili dacă există sau nu o incertitudine semnificativă, care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de-și continua activitatea (denumită în continuare ca „incertitudine semnificativă”) prin efectuarea unor proceduri suplimentare de audit, inclusiv prin luarea în considerare a circumstanțelor atenuante."

Deoarece este posibil ca pandemia de COVID-19 să cauzeze evenimente care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a continua activitatea, este de asemenea posibil ca auditorii să fie nevoiți să efectueze proceduri suplimentare în conformitate cu ISA 570 (revizuit), punctul 16. Mai mult decât atât, auditorul poate dori să analizeze măsura în care conducerea:

- A dezvoltat și implementat măsuri și procese pentru a putea continua să opereze un mediu de control eficient, îndeosebi cum raportarea-cheie și alte controale semnificative au fost tratate având în vedere circumstanțele schimbate.
- A analizat modul în care va asigura informații relevante și fiabile, în mod constant, pentru a gestiona operațiunile viitoare, inclusiv, de exemplu, pentru fluxul de informații financiare de la alte părți ale afacerii, de exemplu sucursale sau divizii.

Punctul A16 din ISA 570 (revizuit) include, de asemenea, exemple adiționale de proceduri de audit care pot fi relevante pentru dispozițiile de la punctul 16, în respectivele circumstanțe.

Procedurile suplimentare ale auditorului - Punctul 16 Dispoziții	Procedurile auditorului - Punctul A16 Exemple relevante	Atenția auditorului în circumstanțele actuale
În cazul în care entitatea a întocmit o previziune a fluxului de trezorerie, iar analiza previziunii reprezintă un factor semnificativ în	Analizarea și discutarea cu conducerea a fluxurilor de trezorerie, profitului și altor prognoze relevante.	<ul style="list-style-type: none"> • Bugetarea și prognoza întocmite anterior pot fi mai puțin relevante acum din cauza evoluției rapide a mediului economic și poate impune revizuire semnificativă din partea conducerii înainte de a fi analizat de

⁴ ISA 570 (revizuit), punctul 13

Procedurile suplimentare ale auditorului - Punctul 16 Dispoziții	Procedurile auditorului - Punctul A16 Exemple relevante	Atenția auditorului în circumstanțele actuale
<p>analiza rezultatului viitor al evenimentelor sau condițiilor, pentru evaluarea planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare:</p> <p>(i) Evaluarea credibilității datelor implicite generate în vederea întocmirii previziunii; și</p> <p>(ii) Stabilirea existenței sau inexistenței unei justificări adecvate a ipotezelor implicite ale previziunii.</p>		<p>auditor.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Având în vedere cât de incerte și volatile sunt piețele globale, va fi mai dificil de realizat previziuni, și în consecință și audituri. Prin urmare, domeniile de interes pot include: <ul style="list-style-type: none"> ○ Orice ipoteze folosite și măsura în care sunt rezonabile în contextul circumstanțelor actuale. De exemplu, creditorii care oferă facilități de credit noi sau extinse pot suporta costuri adiționale pentru industrii cu grad ridicat de expunere sau fluctuații de schimb pentru datoriile exprimate în monedă străină, pot avea un impact considerabil asupra previziunii privind fluxurile de trezorerie viitoare. ○ Consecvența aceluiași ipoteze utilizate de entitate în scopuri diferite. ○ Modul în care oricare analiză a sensibilității efectuată a fost utilizată pentru a întări ipotezele aplicate, sau dacă scenariile diferite au fost pregătite pentru a reflecta schimbările rapide ale mediului, ce impact au avut asupra evaluării conducerii. ○ Angajamentele contractuale care au fost modificate pot avea un impact asupra previziunilor de fluxuri de trezorerie viitoare. ○ Modificările necesare pentru impozitele anticipate din cauza modificărilor aduse ratelor de impozitare și legislației fiscale (de exemplu, unele jurisdicții au implementat măsuri de sprijin prin ajustarea sistemului fiscal). <p>Actualizarea regulată a evaluării conducerii și a evaluării auditorului poate fi necesară având în vedere evoluția crizei.</p>
Evaluarea planurilor conducerii privind măsurile	Confirmarea existenței, legalității și gradului de	La nivel global, guvernele au anunțat pachete de măsuri pentru a sprijini companiile, adesea

Procedurile suplimentare ale auditorului - Punctul 16 Dispoziții	Procedurile auditorului - Punctul A16 Exemple relevante	Atenția auditorului în circumstanțele actuale
<p>viitoare legate de evaluarea cu privire la continuitatea activității, în sensul stabilirii dacă rezultatul acestor planuri ar putea îmbunătăți situația și dacă planurile conducerii sunt fezabile în circumstanțele date.</p>	<p>aplicare ale angajamentelor cu părțile afiliate și terțe părți, de a oferi și menține sprijinul financiar și evaluarea capacității financiare a unor asemenea părți de a oferi fonduri suplimentare.</p>	<p>axate pe furnizarea de lichidități pentru a acoperi costurile activității. De exemplu, în unele țări, au fost oferite subvenții guvernamentale pentru a acoperi o anumită valoare din costul salarizării pe o perioadă interimară. În unele jurisdicții, guvernele au acționat pentru a încuraja sectorul bancar să furnizeze împrumuturi urgente afacerilor care aveau nevoie (în special afacerilor mici) și să fie mai flexibil cu privire la încălcări ale contractelor.</p> <p>Atunci când analizează evaluarea conducerii cu privire la continuarea activității unei entități, auditorii pot avea în vedere, de exemplu, măsura în care o entitate se bazează pe astfel de sprijin (dacă este disponibil) și dacă este suficient pentru a acoperi eventuale probleme de lichiditate pe termen scurt, cât și măsura în care condițiile aferente pachetelor de suport pot fi îndeplinite de entitate.</p> <p>Auditorii mai pot avea în vedere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revizuirea schimburilor recente de corespondență cu emitenții de obligațiuni la plată pentru a înțelege probabilitatea de a obține în continuare ajutor. • Fezabilitatea și impactul oricăror planuri de reeșalonare pentru reducerea costurilor operaționale. • Capacitatea de plată atunci când costurile care au fost amânate sunt la data scadență.
	<p>Citirea condițiilor obligațiunilor sau contractelor de împrumut și determinarea măsurii în care acestea au fost încălcate.</p>	<p>Având în vedere că impactul pandemiei de COVID-19 poate fi semnificativ pentru unele entități, este important ca auditorul să ia în considerare impactul ratingului de credit slăbit și dacă au fost sau ar putea fi încălcate termenele contractuale și modul în care conducerea intenționează să soluționeze problema cu emitentul de obligațiuni la plată.</p> <p>De exemplu, încălcări ale contractului pot fi rezultatul unor schimbări temporare în câștigurile raportate de entitate, suspendarea</p>

Procedurile suplimentare ale auditorului - Punctul 16 Dispoziții	Procedurile auditorului - Punctul A16 Exemple relevante	Atenția auditorului în circumstanțele actuale
		<p>activității sau alte evenimente defavorabile semnificative, sau ca rezultat al unor întârzieri inevitabile în furnizarea de situații financiare auditate către emitenții de obligațiuni la plată, certificate de respectare a contractelor, sau evaluări de la terțe părți.</p> <p>Alt aspect de avut în vedere este legat de măsurile luate în anumite jurisdicții cu privire la contractele de obligație la plată. De exemplu, în anumite jurisdicții, autoritățile prudențiale de reglementare au făcut apel la furnizorii de obligațiuni la plată să acorde atenție deosebită răspunsului pe care îl dau la anumite încălcări contractuale cauzate de pandemia de COVID-19 și consecințele ei, inclusiv să nu impună costuri sau restricții clienților în anumite circumstanțe.</p>
	<p>Confirmarea existenței, termenelor și caracterului adecvat al facilităților de împrumut.</p>	<p>Unele entități pot fi nevoite să se bazeze mai mult pe facilitățile de credit sau împrumut pe măsură ce pandemia de COVID-19 le afectează financiar pe termen scurt spre mediu. În consecință, analiza auditorului privind existența unor angajamente de lichiditate pe termen scurt și solvabilitate pe termen lung cu creditorii este, de asemenea, un factor important în sprijinirea concluziei auditorului cu privire la continuarea activității.</p>

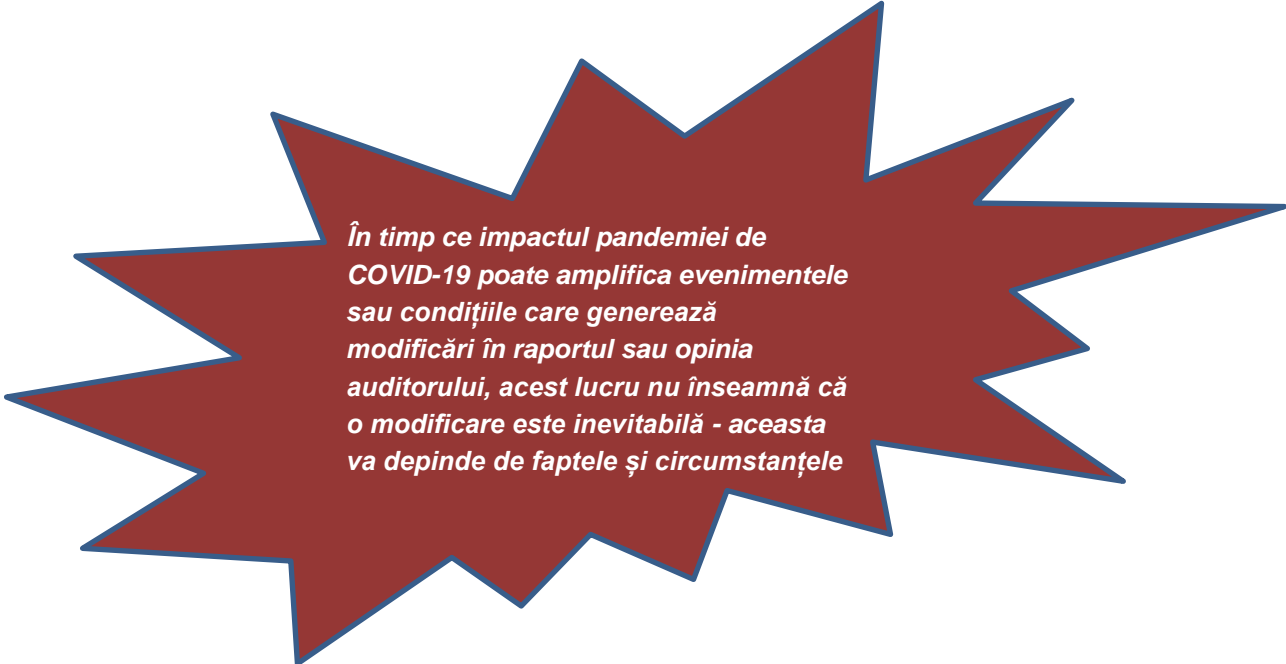
Implicații pentru raportul auditorului

ISA 570 (revizuit), punctele 17 și 18 impun auditorilor să:



- ***Evalueze dacă au fost obținute suficiente probe de audit și să concluzioneze cu privire la gradul de adecvare cu care conducerea utilizează contabilitatea pe baza principiului continuității activității la întocmirea situațiilor financiare.***

- ***Să concluzioneze, pe baza probelor de audit obținute, dacă, conform raționamentului auditorului, există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care, fie individual, fie combinate, ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea.***



În timp ce impactul pandemiei de COVID-19 poate amplifica evenimentele sau condițiile care generează modificări în raportul sau opinia auditorului, acest lucru nu înseamnă că o modificare este inevitabilă - aceasta va depinde de faptele și circumstanțele

Prezentări de informații cu privire la continuarea activității

Cadrul de raportare financiară aplicabil stabilește dispozițiile specifice de prezentare a informațiilor legate de continuitatea activității unei entități, inclusiv raționamentele și ipotezele semnificative. Prezentări de informații specifice sunt necesare de obicei atunci când conducerea stabilește că există o incertitudine semnificativă cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea (de exemplu pentru o perioadă de 12 luni de la data situațiilor financiare). Mai mult decât atât, pot fi necesare alte prezentări de informații cu privire la riscuri, de exemplu, prezentare modului în care conducerea își gestionează lichiditățile și riscurile de credit.

În circumstanțele actuale, având în vedere incertitudinile legate de perspectivele imediate ale multor entități, mai multe situații financiare auditate vor include, probabil, prezentări de informații mai detaliate despre evenimentele și condițiile care au pus la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Pot exista, de asemenea, circumstanțe în care situațiile financiare realizate în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă să impună prezentări suplimentare de informații pentru a asigura o prezentare fidelă. De exemplu, atunci când evaluează prezentarea fidelă a situațiilor financiare, și în funcție de fapte și circumstanțe, auditorul ar putea stabili că sunt necesare prezentări suplimentare de informații pentru a se realiza prezentarea fidelă, în pofida faptului că nu există dispoziții explicite cu privire la astfel de prezentări de informații în cadrul de raportare financiară aplicabil.

ISA 570 (revizuit), punctele 19 și 20, impun auditorului să stabilească dacă situațiile financiare furnizează prezentări de informații adecvate despre condițiile și evenimentele identificate în raport cu capacitatea de continuare a activității și, dacă este cazul, planurile conducerii cu privire la acest lucru.

Nivelul necesar de prezentare a informațiilor va depinde de faptele și circumstanțele fiecărei entități - nu toate entitățile sunt afectate la fel de evoluția contextului actual. Auditorul aplică raționamentul profesional pentru a evalua măsura în care sunt adecvate prezentările de informații și implicațiile prezentărilor de informații neadecvate asupra opiniei sau raportului auditorului.

Implicații pentru raportul auditorului

Eventualele implicații pentru raportul auditorului, bazate pe raționamentul acestuia din perspectiva faptelor și a circumstanțelor, în cazul în care apar îngrijorări cu privire la continuitatea activității, sunt redată în tabelul de mai jos:

Anexa la ISA 570 (revizuit) oferă exemple ilustrative de rapoarte ale auditorului privind continuitatea activității.

Concluzia auditorului (conform raționamentului auditorului, bazată pe probele de audit obținute)	Implicații pentru raportul auditorului ⁵	ISA 570 (revizuit) Referințe
<ul style="list-style-type: none"> Situațiile financiare au fost întocmite în mod adecvat în baza principiului continuității activității A fost identificată o incertitudine semnificativă S-au realizat prezentări de informații adecvate 	<ul style="list-style-type: none"> A fost exprimată o opinie nemodificată A fost inclusă secțiune separată cu titlul ”Incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității,” care, de asemenea, atrage atenția asupra prezentărilor de informații relevante în situațiile financiare 	Punctul 22
<ul style="list-style-type: none"> Situațiile financiare au fost întocmite în mod adecvat în baza principiului continuității activității A fost identificată o incertitudine semnificativă NU s-au realizat prezentări de informații adecvate 	<ul style="list-style-type: none"> Este exprimată o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705 (revizuit)⁶ În secțiunea ”Baza opiniei cu rezerve (contrare)” din raportul auditorului, să afirme că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și că situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest aspect. 	Punctul 23

⁵ Exemple de rapoarte ale auditorului în circumstanțe diverse în cazul în care s-au formulat concluzii relevante cu privire la continuitatea activității, sunt prezentate în Anexa la ISA 570 (revizuit).

⁶ ISA 705 (revizuit), *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*

Concluzia auditorului (conform raționamentului auditorului, bazată pe probele de audit obținute)	Implicații pentru raportul auditorului ⁵	ISA 570 (revizuit) Referințe
<ul style="list-style-type: none"> Situațiile financiare au fost întocmite în mod adecvat în baza principiului continuității activității Utilizarea principiului continuității activității este inadecvat 	A fost exprimată o opinie contrară	Punctul 21
<ul style="list-style-type: none"> Entitatea nu își va continua activitatea Situațiile financiare au fost întocmite în mod adecvat pe baza altui principiu decât cel al continuității activității Baza alternativă de contabilitate este adecvată în aceste circumstanțe 	<ul style="list-style-type: none"> O opinie nemodificată poate fi exprimată dacă există prezentări de informații adecvate cu privire la baza de contabilitate în funcție de care se întocmesc situațiile financiare. Poate fi considerată adecvată includerea unui paragraf de evidențiere a unor aspecte, conform ISA 706 (revizuit)⁷- care să atragă atenția utilizatorului asupra bazelor alternative de contabilitate și a motivelor utilizării acestora 	Punctul A27

Când se analizează implicațiile raportului auditorului, auditorul trebuie să aibă în vedere măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pentru a putea concluziona cu privire la modul în care conducerea a evaluat continuitatea activității. Dacă auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate în contextul actual, auditorul decide efectul asupra raportului auditorului, conform cu ISA 705 (revizuit). De exemplu, dacă auditorul întâmpină dificultăți în obținerea de probe cu privire la previziuni viitoare, acest lucru poate rezulta în limitarea ariei de acoperire. Raportarea auditorului este tratată mai pe larg într-o Publicație separată: *Raportarea auditorului în contextul actual al evoluției mediului cauzată de COVID-19- Considerente de Audit*.⁸

Aspecte-cheie de audit

Aspectele-cheie de audit sunt definite în raportul auditorului, conform ISA 701⁹ drept acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente.

Un aspect ce generează o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității. este prin natura sa o chestiune cheie de audit, așa cum este explicat în ISA 701.¹⁰ În contextul actual, este, de asemenea, posibil ca pentru anumite entități să fie nevoie de raționamente semnificative din partea auditorului cu

⁷ ISA 706 (revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

⁸ Urmează a fi publicată în mai 2020

⁹ ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*.

¹⁰ ISA 701, punctul 15

privire la concluziile acestuia în legătură cu utilizarea de către conducere a principiului continuității activității, care în consecință, poate fi considerat un aspecte esențial de audit.

Comunicarea aspectelor esențiale de audit nu înlocuiește raportarea în conformitatea cu ISA 570 (revizuit) când există o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității; așa cum este descris mai sus. ISA 702, punctul 15, stipulează că aspectele care generează o opinie modificată conform ISA 705 (revizuit) sau o incertitudine semnificativă cu privire la continuitatea activității conform ISA 570 (revizuit), nu vor fi descrise în secțiunea Aspecte Cheie de Audit din raportul auditorului. În schimb, auditorul va trebui să raporteze despre aceste aspecte așa cum prevede ISA 705 (Revizuit) sau ISA 570 (revizuit), și să includă în Aspecte Cheie de Audit o referință relevantă secțiunilor incluse în raportul auditorului așa cum prevăd aceste standarde ISA.

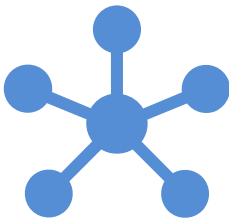


Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

ISA 570 (revizuit) punctul 25, stabilește dispozițiile privind comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea atunci când sunt identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Comunicarea prevăzută include măsura în care evenimentele sau condițiile constituie incertitudine materială, gradul în care utilizarea de către conducere a baza continuității activității este adecvată, acuratețea prezentărilor de informații aferente în situațiile financiare și implicații cu

privire la raportul auditorului, dacă este cazul.

O comunicare eficientă și în mod regulat cu cei responsabili cu guvernarea poate fi și mai importantă în acest context. Impactul pandemiei COVID-19 asupra entităților se schimbă rapid. Evenimentele au loc într-un ritm atât de alert, încât aceste aspecte pot să își piardă validitatea chiar și după o scurtă perioadă de timp de la introducerea lor în evaluările auditorului sau ale conducerii. Auditorul trebuie să aibă în vedere cum plănuiește să comunice la timp cu cei responsabili cu guvernarea, atât despre raportare cât și despre alte aspecte care necesită discuție.



Potențialul impact asupra Considerentelor Auditorului în legătură cu alte informații conforme ISA 720 (revizuit)¹¹

Unele jurisdicții pot necesita raportare suplimentară în cadrul "Alte informații" în raportul anual. De exemplu, în anumite jurisdicții, poate fi nevoie ca cei din conducere să adauge comentarii cu privire la strategia sau viabilitatea pe termen lung ale unei entități.

Responsabilitățile auditorului cu privire la Alte informații sunt prevăzute în ISA 720 (revizuit), inclusiv atunci când sunt prezentate aspecte în Alte informații legate de continuitatea activității unei entități sau viabilitate sau strategie. Atunci când parcurge alte informații, printre alte aspecte, auditorul trebuie:

- Să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între Alte informații și situațiile financiare. Ca bază pentru această analiză, auditorul trebuie să compare valorile selectate sau alte elemente din alte informații (care se intenționează să fie identice cu, să rezume sau să furnizeze mai multe detalii cu privire la valorile sau alte elemente din situațiile financiare) cu valorile sau elementele corespunzătoare din situațiile financiare; și

¹¹ ISA 720 (revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

- Să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului, în contextul probelor de audit obținute și al concluziilor formulate pe parcursul auditului.

ISA 720 (revizuit), punctele 16 și 19, explică răspunsul auditorului și prezintă inclusiv acțiunile adecvate, dacă este identificată o inconsecvență semnificativă sau când auditorul ajunge la concluzia că există o denaturare semnificativă a altor informații;



Întârziere semnificativă în aprobarea situațiilor financiare

În cazul în care există o întârziere semnificativă în aprobarea situațiilor financiare de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernarea, după data situațiilor financiare, auditorul trebuie să pună întrebări cu privire la motivele întârzierii. Dacă auditorul consideră că întârzierea ar putea fi legată de evenimente sau condiții care țin de evaluarea continuității activității, auditorul trebuie să efectueze procedurile

de audit suplimentare necesare, descrise la punctul 16, precum și să ia în considerare efectul asupra concluziei auditorului privind existența unei incertitudini semnificative, conform punctului 18.

Pandemia COVID-19 poate fi un factor care contribuie la o întârziere în aprobarea situațiilor financiare, iar unele jurisdicții deja oferă prelungiri pentru termenul de predare. Dacă are loc o întârziere semnificativă, auditorul trebuie să ia în considerare dispozițiile din ISA 570 (Revizuit) descrise mai sus și să se asigure că există o comunicare deschisă și eficientă cu cei din conducere și cei responsabili cu guvernarea, lucru ce permite auditorului cât și celor responsabili cu guvernarea să își ducă la bun sfârșit responsabilitățile, în ciuda întârzierii semnificative în aprobarea situațiilor financiare.

Documentația



ISA 230¹², punctul 8, prevede ca auditorul să documenteze natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate, rezultatele procedurilor de audit efectuate, și probele de audit obținute, cât și aspecte semnificative care au ieșit la iveală pe parcursul auditului, concluziile formulate și raționamente profesionale efectuate pentru a ajunge la acele concluzii. În aceeași măsură, procedurile auditorului cu privire la continuitatea activității să fie documentate pentru a explica cum s-a ajuns la concluziile auditorului, și care formează baza pentru raportul acestuia, inclusiv orice modificări ale opiniei sau alte schimbări necesare în raportul auditorului.

¹² ISA 230, *Documentația de audit*

Tradus de



Drepturi de autor:

Documentul „*Continuarea activității în contextul evoluției mediului actual cauzată de COVID-19*” realizat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în aprilie 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 documentelor 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 „*Continuarea activității în contextul evoluției mediului actual cauzată de COVID-19*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului „*Continuarea activității în contextul evoluției mediului actual cauzată de COVID-19*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: Going Concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of 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 © aprilie 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.