

UDC: 657.63

## IMPACT OF THE AUDIT OF THE SUBSEQUENT EVENTS ON THE FINANCIAL STATEMENTS

### IMPACTUL AUDITULUI EVENIMENTELOR ULTERIOARE ASUPRA SITUAȚIILOR FINANCIARE

*SEVCIUC Tatiana, PhD,  
State Agrarian University of Moldova, Chisinau*

*ȘEVCIUC Tatiana, doctor în științe economice,  
Universitatea Agrară de Stat din Moldova, Chișinău*

***Annotation:** The purpose of this research is to examine the impact of events on the financial statements of the audited entities. In this context, focusing on the assumptions specified in the International Standards on Auditing, we will highlight the effects of the subsequent events on the audit report. The research results have indicated that the subsequent events can significantly influence both the financial statements and the audit report. In other words, the auditor should perform audit procedures designed to obtain sufficient and appropriate audit evidence showing that all the events occurring between the date of the financial statements and the date of the auditor's report have been identified, the evidence should also involve the adjustment of the financial statements or a presentation in the financial statements.*

***Adnotare:** Scopul acestei cercetări este de a examina impactul evenimentelor asupra situațiilor financiare a entităților auditate. În această ordine de idei, axându-ne pe ipotezele specificate în Standardele Internaționale de Audit, vom scoate în relief efectele evenimentelor ulterioare și asupra raportului de audit. Rezultatele cercetării au indicat faptul ca evenimentele ulterioare pot influența în mod semnificativ atât situațiile financiare cât și raportul de audit. Cu alte cuvinte, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit, concepute pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate, cu privire la faptul că au fost identificate toate evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și care implică ajustarea situațiilor financiare sau o prezentare în acestea.*

***Keywords:** subsequent events, financial statements, balance sheet date, audit report.*

***Cuvinte-cheie:** evenimente ulterioare, situații financiare, data bilanțului, raport de audit.*

#### **Introducere**

Prezenta lucrare își propun să prezinte care sunt riscurile ce se întâlnesc într-o misiune de audit în condițiile în care evenimentele ulterioare nu vor fi luate în considerație sau vor fi omise. Problemele asupra cărora se oprește autorul se referă la impactul evenimentele ulterioare care apar în perioada de la sfârșitul exercițiului financiar auditat și până la data emiterii raportului de audit și desigur după data emiterii raportului de audit și până la data emiterii situațiilor financiare, fără a exclude evenimentele care apar după data emiterii situațiilor financiare.

### Material și metodă

Realizarea articolului are la bază o cercetare descriptivă, calitativă, prin apelarea la un proces interpretativ al subiectului supus atenției. Lucrarea ține cont de viziunea literaturii de specialitate privind accepțiunile atribuite impactului evenimentelor ulterioare asupra situațiilor financiare, a căror interconținere se dorește a fi scoasă în relief. Metodele de investigare utilizate: studiul monografic, analiza, sinteza, generalizarea, concretizarea etc.

### Rezultate și discuții

Auditorul trebuie să ia în considerare efectul evenimentelor ulterioare asupra situațiilor financiare, precum și asupra raportului auditorului.

Termenul de „*evenimente ulterioare*” este utilizat pentru referire la evenimentele care apar între data situațiilor financiare (dată de raportare; 31 decembrie) și data raportului auditorului (data la care auditorul datează raportul cu privire la situațiile financiare), și faptele de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului [5, p. 553].

**I.A.S. 10 „Evenimente ulterioare datei bilanțului”** se referă la acele evenimente favorabile, cât și nefavorabile care au loc între data situațiilor financiare și data la care acestea sunt autorizate pentru emitere. Pot fi identificate două tipuri de astfel de evenimente:

1. Acele care furnizează dovada condițiilor care au existat la sfârșitul perioadei de raportare (evenimente care conduc la ajustarea situațiilor financiare după perioada de raportare).
2. Acele evenimente care indică condițiile care au apărut după perioada de raportare (evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare după perioada de raportare) [6, p. 214].

Răspunderea auditorului în ceea ce privește verificarea evenimentelor ulterioare se limitează la perioada care începe cu data situațiilor financiare și se încheie cu data raportului auditorului.

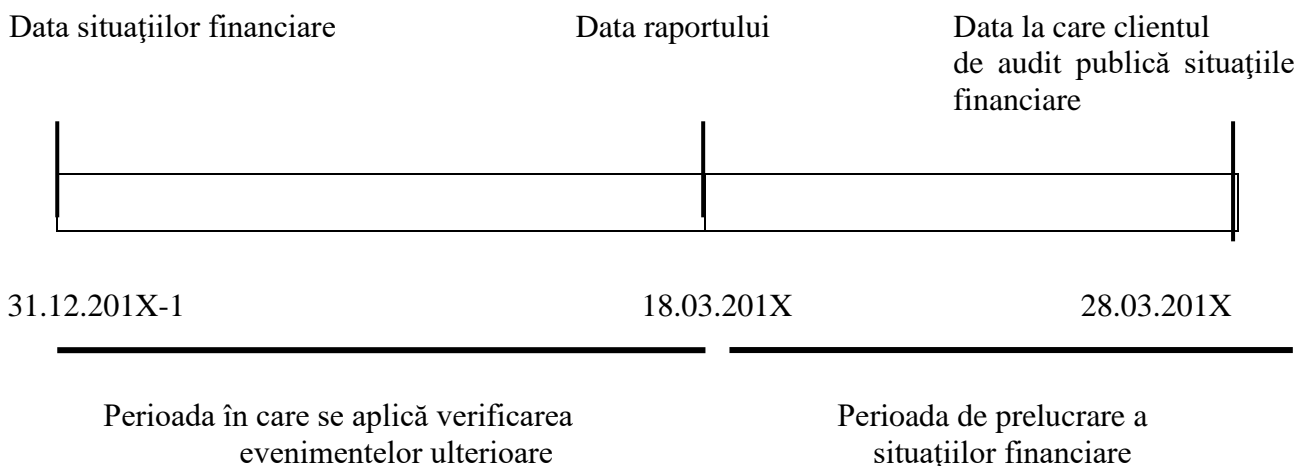


Figura 1. Perioada de referință pentru verificarea evenimentelor ulterioare [elaborat de autor]

Exemple de evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea situațiilor financiare și care impun ajustarea de către entitate a valorilor recunoscute în situațiile sale financiare sau recunoașterea de elemente ce nu au fost anterior recunoscute:

- soluționarea ulterioară datei de raportare a unui litigiu care confirmă că o entitate are o obligație prezentă la data de raportare. Acest fapt determină entitatea să ajusteze orice provizion recunoscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoașterea unui nou provizion;

- obținerea unei informații, ulterior datei de raportare care indică că un activ era deja depreciat la data de raportare sau că pierderea pentru deprecierea acestui activ recunoscută anterior ar trebui să fie ajustată. De exemplu: falimentul unui client survenit ulterior perioadei de raportare confirmă, de obicei, că la finalul perioadei de raportare exista deja o pierdere aferentă unui cont de creanțe comerciale și că entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a contului de creanțe comerciale;
- determinarea după perioada de raportare a costului activelor cumpărate sau a încasărilor din activele vândute înainte de finalul perioadei de raportare;
- determinarea ulterioară perioadei de raportare a valorii rezultate din repartizarea profitului sau din plata primelor, (dacă entitatea are o obligație prezentă legală sau implicită la finalul perioadei de raportare de a efectua astfel de plăți) ca rezultat al unor evenimente care au avut loc înainte de data respective.
- descoperirea de fraude sau erori ce arată că situațiile financiare anuale sunt incorecte.

Exemple de evenimente ulterioare datei de raportare *care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale*, cele care au apărut efectiv ulterior datei de raportare și pentru care nu au existat condiții anterior acestei date:

- combinare de întreprinderi, realizată ulterior datei de raportare;
- anunțarea unui program de întrerupere a activității;
- achiziția majoră de active, calificate ca active deținute în scopul vânzării, cedarea activului sau exproprierea unui activ semnificativ de către stat;
- distrugerea unei fabrici (spațiu de activitate) ca urmare a unui incendiu, ulterior datei de raportare;
- anunțarea sau inițierea implementării unei restructurări majore, după data de raportare;
- cesiunea unui pachet substanțial de acțiuni sau posibilitatea unei astfel de cesiuni, ulterior datei de raportare;
- schimbări neobișnuite, ulterior datei de raportare, în prețul activelor sau în rata de schimb valutar;
- schimbări semnificative ale normei fiscale, anunțate ulterior datei de raportare, care au un efect major asupra impozitelor curente sau a celor amânate și asupra obligațiilor;
- înregistrarea unei obligații semnificative sau a unei datorii contingente, ulterior datei de raportare, cum ar fi emiterea unei garanții semnificative;
- inițierea unui litigiu major care a apărut ca urmare a unor evenimente survenite ulterior datei de raportare;
- declinul valorii de piață a investițiilor apărut între data de raportare și data la care situațiile financiare sunt aprobate spre publicare [4, p.161].

Atunci când evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor. În consecință entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ulterioare datei bilanțului: natura evenimentului și estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută.

Auditorul are responsabilitatea de a descoperi și de a evalua toate evenimentele ulterioare care ar putea avea efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Auditorul poate să emită raportul său doar dacă situațiile financiare au fost finalizate (întocmite), inclusiv notele aferente și conducerea și-a asumat responsabilitatea pentru acestea. Pentru a evita orice confuzii referitoare la

responsabilitatea auditorului pentru evenimentele ce au loc între emiterea situațiilor financiare și semnarea raportului auditorului, raportul auditorului ar trebui semnat cel mai târziu în aceeași zi.

Răspunderea auditorului se extinde și asupra evenimentelor care apar ulterior datei raportului de audit, dar nu mai târziu de data aprobării situațiilor financiare spre publicare de către conducere, cu condiția ca aceste evenimente să fie dezvăluite auditorului. Privită din punct de vedere al auditorului, analiza evenimentelor ulterioare presupune aplicarea unor proceduri specifice de audit pentru a obține probe suficiente și adecvate că managementul entității a tratat și prezentat în mod corespunzător evenimentele ulterioare datei de raportare. Acestea se referă la:- analiza evenimentelor ulterioare;- analiza minutelor, proceselor-verbale ale ședințelor sau întâlnirilor conducerii;- analiza activelor și pasivelor contingente;- analiza continuității activității;- obținerea scrisorilor, dovezilor de reprezentare;- analiza situațiilor financiare.

Pornind de la aspectele privitoare la responsabilitatea auditorului aferentă evenimentelor ulterioare, standardele de audit au clasificat analiza acestora, cronologic, după cum urmează:

1. Evenimente care au loc între data situațiilor financiare (data încheierii celei mai recente perioade acoperite de situațiile financiare) și data raportului auditorului.
2. Fapte de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare (data la care raportul auditorului și situațiile financiare auditate sunt puse la dispoziția părților terțe).
3. Fapte de care auditorul ia cunoștință după ce situațiile financiare au fost publicate [7, p.178-182].

Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului. Auditorul trebuie să efectueze proceduri menite să furnizeze probe de audit suficiente, adecvate asupra faptului că au fost identificate toate evenimentele care apar pînă la data raportului auditorului și care pot necesita ajustarea sau prezentarea în situațiile financiare. Procedurile pentru identificarea evenimentelor care pot necesita ajustări sau prezentări în situațiile financiare vor fi efectuate cît mai aproape posibil de data raportului auditorului și, de obicei, includ următoarele:

- citirea proceselor-verbale ale A.G.A., ale C.A., ale consiliului director, ale comitetelor de audit și ale comitetelor executive, ținute după sfîrșitul perioadei și investigarea aspectelor discutate la întruniri pentru care procesele-verbale nu sunt încă disponibile;
- citirea celor mai recente situații financiare interimare disponibile ale entității și, dacă se consideră necesar și adecvat, a bugetelor, a prognozelor fluxurilor de numerar și a altor rapoarte conexe ale conducerii;
- discuții, sau extinderea unor anchete orale sau scrise anterioare, cu consilierii juridici și avocații firmei despre litigii;
- consultarea conducerii asupra faptului dacă au apărut evenimente ulterioare care ar putea afecta situațiile financiare. Exemple de investigații ale conducerii asupra acestor aspecte specifice sunt:
  - 1) statutul curent al elementelor care au fost contabilizate pe baza unor date preliminare sau neconcludente;
  - 2) dacă s-au contractat noi angajamente, împrumuturi sau garanții;
  - 3) dacă au avut loc vânzări de active sau sunt planificate astfel de vânzări;
  - 4) dacă au fost emise noi acțiuni sau obligațiuni sau a fost realizat un contract de fuziune sau de lichidare sau este planificat un astfel de contract;
  - 5) dacă există active achiziționate de guvern sau dacă au fost distruse, de exemplu, de inundații sau incendii;
  - 6) dacă au apărut condiții noi în ceea ce privește ariile de risc;

- 7) dacă au fost efectuate ajustări contabile neobișnuite sau se au în vedere astfel de ajustări;
- 8) dacă au apărut evenimente sau este posibil să apară astfel de evenimente care ar aduce în discuție gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate în situațiile financiare. Atunci când auditorul descoperă evenimente care afectează în mod semnificativ situațiile financiare, acesta va evalua dacă evenimentele sunt contabilizate corespunzător și prezentate adecvat în situațiile financiare [2, p.309].

Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor însărcinate cu guvernanta, să furnizeze o declarație scrisă în conformitate cu **I.S.A. 580 „Declarații scrise”** conform căreia toate evenimentele care au loc ulterior datei situațiilor financiare și pentru care cadrul general de raportare financiară aplicabil prevede ajustarea sau prezentarea, au fost ajustate sau prezentate [5, p. 583].

Fapte de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare. Auditorul nu are nici o responsabilitate pentru efectuarea de proceduri sau anchete în ceea ce privește situațiile financiare după data raportului de audit. Pe durata perioadei de la data raportului auditorului și până la data publicării situațiilor financiare, responsabilitatea de a informa auditorul despre faptele care pot afecta situațiile financiare aparține conducerii entității. Atunci când după data raportului de audit dar înaintea publicării situațiilor financiare, auditorul descoperă fapte ce pot afecta semnificativ situațiile financiare, acesta va evalua dacă situațiile financiare necesită a fi modificate, va discuta problema cu conducerea și va acționa adecvat circumstanțelor:

- când conducerea modifică situațiile financiare, auditorul va efectua procedurile necesare în circumstanțele respective și va furniza conducerii un nou raport asupra situațiilor financiare modificate sau un raport modificat al auditorului, care să includă o declarație într-un Paragraf de observații sau într-un Paragraf explicativ, care să indice că procedurile auditorului asupra evenimentelor ulterioare sunt restricționate doar la modificarea situațiilor financiare după cum se descrie în nota relevantă la situațiile financiare;
- când conducerea nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care auditorul consideră că acestea necesită a fi modificate, iar raportul auditorului nu a fost transmis către entitate, auditorul trebuie să exprime o opinie calificată (cu rezerve) sau una contrară (defavorabilă).

Fapte de care auditorul ia cunoștință după ce situațiile financiare au fost publicate. După ce situațiile financiare au fost publicate, auditorul nu are nici o obligație de a efectua nici un tip de proceduri de audit cu privire la aceste situații financiare. Totuși, dacă după publicarea situațiilor financiare, auditorul ia la cunoștință un fapt care a existat la data raportului auditorului și care dacă era cunoscut la acea dată, putea determina auditorul să-și modifice raportul de audit, acesta va hotărî dacă situațiile financiare necesită a fi revizuite, va discuta problema cu conducerea entității și va lua măsurile adecvate în circumstanțele respective. Noul raport va conține un *paragraf de observații sau explicativ* în care se va face referire la o *notă* la situațiile financiare în care se discută pe larg motivele revizuirii situațiilor financiare anterior publicate și ale raportului de audit emis anterior.

Atunci când conducerea nu ia măsurile necesare pentru a se asigura că cei care au primit situațiile financiare emise anterior împreună cu raportul auditorului sunt în continuare informați asupra situației și nu revizuiesc situațiile financiare în condițiile în care auditorul consideră necesar ca acestea să fie revizuite, auditorul va notifica (înștiința) persoanele responsabile în ultimă instanță de întreaga evoluție a entității și va lua măsuri pentru a preveni terțele părți să nu se bazeze pe raportul de audit. Măsura luată depinde de drepturile legale și de obligațiile auditorului, precum

și de recomandările avocaților acestuia. Poate să nu fie necesară revizuirea situațiilor financiare și emiterea unui nou raport al auditorului atunci când emiterea de situații financiare pentru perioada următoare este inevitabilă, caz în care vor fi făcute prezentări adecvate în acest sens.

### **Concluzii**

În final putem conchide că este atât în interesul auditorului, cât și în interesul clientului să se finalizeze lucrările necesare pentru emiterea raportului auditorului în timp util. Aceasta va reduce amploarea lucrărilor necesare pentru identificarea, evaluarea și eventuala prezentare a evenimentelor ulterioare în situațiile financiare. Trebuie de menționat că evenimentele ulterioare descoperite după data raportului auditorului au adeseori ca rezultat necesitatea unor lucrări suplimentare, care afectează soldurile contabile, estimările contabile, provizioanele și alte prezentări de informații din situațiile financiare.

### **Bibliografie**

1. Arens A., Loebbecke J. O abordare integrată. Chișinău: ARC, 2003. 922 p.
2. Dănescu T. Proceduri și tehnici de audit financiar. București: Irecson, 2007. 394 p.
3. Florea I., Macovei, I. etc. Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar. București: Editura CECCAR, 2008.
4. Ghid de utilizare a ISA-urilor în auditarea întreprinderilor mici și mijlocii. Ed. a 3-a. București: Editura CECCAR, 2012. 562 p.
5. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Codul etic al profesioniștilor contabili/Federația Intern. A Contabililor (IFAC). Ch.: Moldpres, (Combinatul poligrafic). In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova (ediție specială). 2012. 996 p.
6. Standarde Internaționale de Raportare Financiară. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2008, ediție specială. 736 p.
7. Toma M. Inițiere în auditul situațiilor financiare ale unei entități. București: Editura CECCAR, 2012. 459 p.