

Evenimente ulterioare în contextul actual al evoluției mediului – considerente de audit privind impactul COVID-19

Această publicație a fost întocmită cu scopul de a evidenția principalele domenii de interes în contextul actual, atunci când sunt efectuate proceduri în legătură cu evenimentele ulterioare 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 guvernarea și utilizatorii situațiilor financiare pot considera această publicație utilă pentru înțelegerea responsabilităților auditorului în raport cu evenimentele ulterioare.

Incertitudinea și provocările generate de pandemia de COVID-19, inclusiv probabilitatea ca evenimente neplanificate să apară în timp, durata incertă a contextului actual și impactul potențial al schimbării șirului evenimentelor asupra mai multor aspecte ale auditului. La finalul fiecărei perioade de raportare, entitățile trebuie să evalueze cu atenție informațiile care devin disponibile ulterior perioadei de raportare dar anterior emiterii situațiilor financiare. În consecință, este probabil ca auditorii să fie nevoiți să acorde mai multă atenție evenimentelor care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului (adică evenimentele ulterioare¹) și efectul acestor evenimente, dacă există, asupra situațiilor financiare ale entității (a se vedea, de asemenea, secțiunea Definiții și descrieri relevante de pe ultima pagină pentru un context suplimentar).

Ce sunt evenimentele ulterioare și cum ar trebui reprezentate în situațiile financiare?

ISA 560, *Evenimente ulterioare*, stabilește responsabilitățile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare.

În general, există două tipuri de **evenimente ulterioare**:

- a) Cele care oferă probe privind condițiile existente *la data* situațiilor financiare.
- b) Cele care oferă probe privind condițiile care au apărut *după data* situațiilor financiare.²

Așa cum este descris în ISA 560, multe cadre de raportare financiară fac referire la evenimente care au loc ulterior datei situațiilor financiare drept evenimente ulterioare. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS 10), *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*, oferă detalii cu privire la tratamentul din situațiile financiare al tranzacțiilor și evenimentelor care au loc între data situațiilor financiare și data la care s-a autorizat emiterea situațiilor financiare.

¹ ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 5 litera (e)

² ISA 560, punctul 2

Conducerea este responsabilă pentru ajustarea sau întocmirea, după caz, a altor prezentări de informații relevante cu privire la evenimentele ulterioare în situațiile financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Următoarele definiții și tratamentul rezultat din situațiile financiare sunt descrise în IAS 10.³

Tipul de eveniment ulterior	Definiție și impact
Evenimente care conduc la ajustarea situațiilor financiare	Evenimentele care oferă probe privind condițiile existente la finalul perioadei de raportare (la data situațiilor financiare). Impact: Ajustează valorile recunoscute în situațiile financiare.
Evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare	Evenimente care indică existența unor condiții care au apărut ulterior perioade de raportare (adică ulterior datei situațiilor financiare). Impact: Prezintă natura evenimentului și o estimare a efectului său financiar sau o declarație privind faptul că o astfel de estimare nu poate fi realizată.

Considerentele avute în vedere de conducere la evaluarea evenimentelor ulterioare datei situațiilor financiare

Pentru a se conforma cadrului de raportare financiară aplicabil, conducerea își exercită raționamentul profesional la determinarea impactului oricărui eveniment ulterior legate de pandemia de COVID-19 asupra situațiilor financiare, luând în considerare data situațiilor financiare, faptele și circumstanțele entității și condițiile existente sau apărute la data respectivă. Să analizăm, de exemplu, următorul scenariu ilustrativ:



* Organizația Mondială a Sănătății

În acest scenariu, data situațiilor financiare este anterioară datei la care OMS a declarat urgența de sănătate publică, datei la care OMS a declarat pandemia și declinului performanței piețelor globale ca urmare a pandemiei, dar ulterioară datei la care au fost raportate primele cazuri în Wuhan, China. Pentru a determina dacă condițiile relevante au existat la data situațiilor financiare, conducerea trebuie să analizeze circumstanțele specifice ale entității, de exemplu locația entității și a operațiunilor sale (de exemplu, dacă compania a avut operațiuni semnificative în China).

Dacă data situațiilor financiare este 31 martie 2020 sau 30 iunie 2020 s-ar aplica alte considerente. Având în vedere faptul că impactul pandemiei de COVID-19 continuă să evolueze, este necesară o

³ IAS 10, punctele 3, 8 și 10

evaluare atentă pentru a depista evenimentele legate specific de condițiile care există sau au existat la data situațiilor financiare sau ulterior datei de raportare.

Îndrumări suplimentare cu privire la responsabilitățile conducerii în legătură cu evenimentele ulterioare, în contextul actual, sunt incluse în editorialul International Federation of Accountants (IFAC) „*Implicațiile pandemiei de COVID-19 asupra raportării financiare*”.⁴ Unele jurisdicții au emis, de asemenea, îndrumări adaptate circumstanțelor locale specifice legate de măsura în care evenimentele generate de pandemia de COVID-19 duc sau nu la ajustarea situațiilor financiare, care ar putea fi, de asemenea, referințe utile.

Care sunt responsabilitățile auditorilor în ceea ce privește obținerea de suficiente probe de audit adecvate cu privire la evenimentele ulterioare afectate de pandemia de COVID-19?

Auditorii au obligația de a efectua proceduri menite să obțină suficiente probe de audit adecvate privind faptul că toate evenimentele care necesită ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în situațiile financiare, care au loc între data situațiilor financiare și raportul auditorului, au fost identificate și reprezentate în mod adecvat în situațiile financiare în conformitatea cu cadrul de raportarea financiară aplicabil (a se vedea ISA 560, punctele 6-8).

În desfășurarea unor activități ca răspuns la evaluarea de către auditor a riscurilor legate de evenimentele ulterioare, inclusiv motivele legate de impactul pandemiei de COVID-19, auditorul analizează ajustările sau prezentările de informații ale conducerii, inclusiv perioadele de timp utilizate pentru a distinge între evenimentele care conduc sau nu la ajustarea situațiilor financiare. Pe lângă toate acestea, acest lucru include impactul schimbărilor din mediu asupra recunoașterii și evaluării soldurilor conturilor și a tranzacțiilor în situațiile financiare (dacă sunt evenimente care conduc la ajustarea acestora), sau a altor prezentări de informații specifice (dacă sunt evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare).

Efectuarea procedurilor până la data raportului auditorului

În unele jurisdicții au fost prelungite termenele pentru depunerea rapoartelor financiare. În aceste circumstanțe, deși auditorii ar fi putut efectua deja procedurile privind evenimentele ulterioare până la data raportului auditorului planificată inițial, auditorii nu vor mai fi nevoiți să efectueze proceduri pentru a acoperi perioada mai lungă. În contextul actual al evoluției mediului este important ca probele de audit obținute cu privire la evenimentele ulterioare să acopere întreaga perioadă până la data raportului auditorului. De exemplu, în scenariul ilustrativ prezentat anterior, procedurile de audit privind evenimentele ulterioare ar trebui să fie extinse până la 31 martie 2020.

Exemple de evenimente și condiții care pot fi relevante în contextul actual

Următoarele sunt exemple de evenimente și condiții care ar putea fi afectate de, sau care au apărut ca urmare a pandemiei de COVID-19 și care ar putea fi relevante pentru auditor în determinarea măsurii în care au avut loc evenimente ulterioare și, dacă este cazul, au fost reprezentate adecvat în situațiile financiare (a se vedea, de asemenea, ISA 560, punctele A7-A10):

⁴ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>



Noi angajamente, împrumuturi sau garanții inițiate ca urmare a pandemiei



Vânzări sau achiziții de active recente sau planificate ca urmare a pandemiei



Majorări de capital sau emiteri de instrumente de datorie, precum emiterea de noi acțiuni sau obligațiuni negarantate, ori un acord de fuziune sau lichidare încheiat sau planificat



Probabilitatea de a îndeplini condițiile de performanță necesare pentru a intra în drepturi conform angajamentelor cu plata pe bază de acțiuni și de a utiliza metoda de contabilizare adecvată în cazul modificării sau lichidării unor astfel de angajamente



Ajutoare sau stimulente economice oferite de guvern sub formă de împrumuturi sau subvenții



Orice evoluții cu privire la contingente (de exemplu, noi datorii sau circumstanțe contingente care afectează evaluarea datoriilor contingente existente, abilitatea de a îndeplini obiectivele de performanță convenite pentru contravaloarea contingentă din cadrul angajamentelor combinărilor de întreprinderi etc.)



Orice ajustări contabile care au fost făcute sau au fost luate în considerare, precum înregistrări suplimentare sau revizuite pentru încheierea exercițiului ori evenimente care necesită înregistrări contabile non-standard



Orice evenimente care vor pune sub semnul întrebării gradul de adecvare al politicilor contabile utilizate în situațiile financiare, (de exemplu, evenimente care pun sub semnul întrebării validitatea ipotezei privind continuitatea activității)



Orice evenimente care sunt relevante pentru evaluarea estimărilor sau provizioanelor făcute în situațiile financiare. Exemplele includ considerente legate de instrumentele derivate și de acoperirea împotriva riscurilor (de exemplu, atunci când o tranzacție prognozată nu mai este foarte probabilă), cereri de plată a asigurării (de exemplu, dacă este aproape sigur că sumele vor fi încasate în cazul întreruperii activității și/sau alte asigurări și eventuala prezentare a unor active contingente), reduceri stabilite cu clienți sau furnizori, analiza variabilelor, comisioane la angajamente etc.)



Orice evenimente care sunt relevante pentru recuperabilitatea activelor



Modificarea angajamentelor contractuale existente (de exemplu, reducerea sau amânarea plăților de leasing ale unui locatar către un locatar, modificarea termenelor de datorie etc.)



Considerente fiscale (de exemplu, impactul fluxului redus de produse și servicii asupra acordurilor de stabilire a prețurilor de transfer; recuperabilitatea creanțelor privind impozitul amânat)



Beneficiile angajaților pentru încetarea contractului de muncă ca urmare a reducerii forței de muncă (de exemplu ca urmare a închiderii sau reorganizării operațiunilor care au avut loc ulterior datei de raportare)

Exercitarea scepticismului profesional

Este probabil ca, conducerea să întâmpine provocări în ceea ce privește analiza și tratamentul evenimentelor care conduc sau nu la modificarea situațiilor financiare, după caz, ca urmare a impactului pandemiei de COVID-19. Prin urmare, auditorul poate fi nevoit să proiecteze și să efectueze proceduri suplimentare sau îmbunătățite.

Având în vedere faptele și circumstanțele entității, există probabilitatea ca incertitudinile și provocările asociate pandemiei de COVID-19 să genereze raționamente semnificative din partea conducerii, care necesită raționamente semnificative din partea auditorului, fapt ce presupune ca auditorul să-și exercite scepticismul profesional atunci când desfășoară activități cu privire la evenimentele ulterioare. Aplicarea scepticismului profesional în această privință presupune ca auditorul să pună la îndoială și să analizeze suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit care indică faptul că toate evenimentele ulterioare

semnificative (adică acelea care necesită ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în situațiile financiare) au fost identificate și sunt reprezentate în mod adecvat în situațiile financiare în circumstanțele date.

Declarații scrise

Conform punctului 9 din ISA 560, auditorul trebuie să solicite o declarație scrisă conform căreia toate evenimentele care au loc ulterior datei situațiilor financiare și pentru care cadrul de raportare financiară aplicabil prevede ajustarea sau prezentarea au fost ajustate sau prezentate.

Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât se poate de apropiată de data raportului auditorului, însă nu ulterioară acesteia.⁵ Pandemia de COVID-19 poate fi un factor care contribuie la o amânare a aprobării situațiilor financiare (așa cum este menționat anterior, unele jurisdicții au acordat timp suplimentar sau au extins termenul pentru depunerea rapoartelor financiare). În astfel de cazuri este important ca declarațiile scrise să cuprindă perioada suplimentară până la data raportului auditorului, sau o dată cât se poate de apropiată, incluzând orice modificări care ar trebui încorporate.

De asemenea, în cazul în care conducerea a identificat și contabilizat evenimente care conduc sau nu la ajustarea situațiilor financiare, după caz, într-o perioadă care se sfârșește mai devreme decât perioada extinsă, auditorul poate solicita conducerii să-și extindă analiza ținând cont de orice modificări de pe perioada extinsă.

Importanța comunicării cu persoanele responsabile cu guvernanta

Pandemia de COVID-19 a generat diverse aspecte dificile și complexe legate de raportarea financiară. Este probabil ca persoanele responsabile cu guvernanta să aibă responsabilități din ce în ce mai importante în legătură cu raportarea financiară a entității și alte procese de guvernanta. De exemplu, acestea pot fi nevoite să asigure faptul că entitatea își adaptează modul de proiectare și menținerea a controalelor adecvate cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficacitatea și eficiența operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile.

Comunicarea periodică și continuă a auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta, în special în perioada ulterioară datei situațiilor financiare, poate ajuta auditorul să înțeleagă modificările făcute ca reacție la evoluția mediului și îl poate ajuta să determine ce proceduri sunt necesare pentru a obține suficiente probe adecvate.

Sunt necesare anumite proceduri de audit dacă auditorul ia cunoștință de evenimente generate de pandemia de COVID-19 ulterior datei raportului auditorului?

Auditorul nu are obligația de a efectua niciun tip de proceduri de audit cu privire la situațiile financiare ulterior datei raportului auditorului (fie înainte fie după data emiterii situațiilor financiare), cu excepția cazului în care auditorul ia cunoștință de un fapt care, dacă ar fi fost cunoscut la data raportului auditorului, ar fi putut determina auditorul să-și modifice raportul.

De exemplu, în scenariul ilustrativ prezentat anterior, ar putea fi necesare proceduri suplimentare dacă auditorul ar fi luat cunoștință la 8 august 2020 de evenimente semnificative legate de pandemia de COVID-19, care dacă ar fi fost cunoscute de auditor la 31 martie 2020 (data raportului auditorului) ar fi dus la modificarea raportului auditorului.

⁵ ISA 580, *Declarații scrise*, punctul 14

ISA 560, punctele 10-17, tratează responsabilitățile auditorului atunci când auditorul ia cunoștință de anumite fapte ulterior datei raportului auditorului.

Care este impactul rezultatelor procedurilor privind evenimentele ulterioare efectuate de auditor asupra raportului auditorului?

Dacă pe baza rezultatelor procedurilor de audit efectuate, auditorul stabilește că situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ, sau nu are posibilitatea de a obține suficiente probe de audit pentru a stabili dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ, este necesară modificarea opiniei din raportul auditorului conform ISA 705 (revizuit).⁶

Dacă auditorul nu are posibilitatea de a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la evenimentele ulterioare în conformitate cu ISA 560, acesta ar putea sau nu să considere adecvat identificarea evenimentelor ulterioare drept aspecte cheie de audit conform ISA 701,⁷ sau ar putea sau nu determina că este necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra evenimentelor ulterioare prin includere unui paragraf de evidențiere a unor aspecte sau a unui paragraf privind alte aspecte conform ISA 706.⁸ Raportarea auditorului este tratată mai pe larg într-o publicație separată pentru angajații din cabinetele de audit: *Raportarea auditorului în contextul actual al evoluției mediului cauzate de COVID-19 - Considerente de Audit.*⁹

Definiții și descrieri relevante¹⁰

Această publicație face referire la mai multe date. Definițiile sau descrierile care oferă un context sunt expuse în continuare:

- **Data situațiilor financiare** – Data finalului celei mai recente perioade tratate de situațiile financiare.
- **Data aprobării situațiilor financiare** – Data la care au fost întocmite toate situațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, și la care cei care au autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare.
- **Data raportului auditorului** – Data la care auditorul datează raportul cu privire la situațiile financiare. Această dată informează utilizatorii raportului auditorului că acesta a luat în considerare efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care acesta a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată.¹¹
- **Data emiterii situațiilor financiare** - Data la care raportul auditorului și situațiile financiare auditate sunt puse la dispoziția terțelor părți.

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

⁷ ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*, punctele 9-10

⁸ ISA 706 (revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent* - punctele 8-11

⁹ Urmează a fi publicată în mai 2020

¹⁰ ISA 560, punctul 5 literele (a)-(d)

¹¹ ISA 700 (revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul A66

Tradus de



Drepturi de autor:

Documentul „*Evenimente ulterioare în contextul actual al evoluției mediului - considerente de audit privind impactul COVID-19*” realizat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în mai 2020 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Expertilor 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 „*Evenimente ulterioare în contextul actual al evoluției mediului - considerente de audit privind impactul COVID-19*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului „*Evenimente ulterioare în contextul actual al evoluției mediului - considerente de audit privind impactul COVID-19*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: Subsequent Events 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.

Standardele Internaționale de Audit, Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare, Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire, Standardele Internaționale privind serviciile conexe, Standardele Internaționale privind Controlul Calității, Notele Internaționale de Practică privind Auditul, Proiectele de expunere, Documentele consultative și alte publicații IAASB sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale acestuia.

Drepturi de autor © mai 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.