

# Impactul evenimentelor ulterioare închiderii exercițiului financiar asupra situațiilor financiare

Dr. ec. Elena STĂNCIULESCU

București

## Abstract

*Frequently, after the financial year end, occur events that directly impact the financial statements of the ended year. It is important to understand these events and how they adjust the financial statements to reflect the reality of a situation.*

**Key terms:** financial statements, financial year, event after the balance sheet date

**Termeni-cheie:** situații financiare, exercițiu financiar, eveniment ulterior datei bilanțului

**Clasificare JEL:** M41

**To cite this article:** Elena Stănciulescu, *Impactul evenimentelor ulterioare închiderii exercițiului financiar asupra situațiilor financiare*, *CECCAR Business Review*, N° 4/2020, pp. 31-37, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.04.04>

## ⇒ Definirea evenimentelor ulterioare datei bilanțului

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, prin autorizarea situațiilor financiare anuale se înțelege aprobarea acestora de către un consiliu director, administratori sau alte organe de conducere, potrivit organizării entității, în vederea înaintării lor spre aprobare, conform legii.

## ⇒ Tipuri de evenimente ulterioare datei bilanțului

Întâlnim două tipuri de evenimente ulterioare datei bilanțului:

### 1. Evenimente ulterioare datei bilanțului care au existat la acea dată

Aceste evenimente pot furniza informații suplimentare referitoare la perioada raportată față de cele cunoscute la data bilanțului. Dacă situațiile financiare anuale nu au fost aprobate, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta și informațiile suplimentare.

Prin urmare, entitatea ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului. Exemplele de astfel de evenimente includ:

- soluționarea ulterioară datei bilanțului a unui litigiu care confirmă că o entitate are o obligație prezentă la data bilanțului;
- falimentul unui client survenit ulterior datei bilanțului;

- descoperirea de fraude sau erori care arată că situațiile financiare anuale sunt incorecte;
- vânzarea stocurilor după perioada de raportare;
- reducerile comerciale și financiare acordate, respectiv primite, după încheierea exercițiului financiar;
- determinarea ulterioară perioadei de raportare a valorii primelor și a altor drepturi convenite angajaților pentru exercițiul financiar încheiat, dacă entitatea are obligația de a plăti aceste sume.

## 2. Evenimente ulterioare datei bilanțului care oferă indicații despre condiții apărute ulterior acestei date

În această situație, entitatea nu își ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta acele evenimente ulterioare datei bilanțului.

Un exemplu de eveniment ulterior datei bilanțului care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare anuale este diminuarea valorii de piață a valorilor mobiliare în intervalul de timp dintre data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

Atunci când astfel de evenimente sunt semnificative, entitatea trebuie să prezinte informații despre natura evenimentului și o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate fi făcută. Neprezentarea acestor informații ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor.

### ➔ Soluționarea ulterioară datei bilanțului a unui litigiu

Soluționarea unui litigiu la o dată ulterioară bilanțului are impact asupra situațiilor financiare încheiate atunci când se confirmă că entitatea are o obligație prezentă la data bilanțului.

Societatea ajustează orice provizion recunoscut anterior legat de acest litigiu sau recunoaște un nou provizion, deci nu va prezenta o datorie contingentă.

Potrivit OMFP nr. 1.802/2014, o datorie contingentă reprezintă:

a) o obligație potențială, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unuia ori mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității; sau

b) o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului, dar care nu este recunoscută deoarece nu este sigur că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea acestei datorii sau valoarea sa nu poate fi evaluată suficient de credibil.

### Exemplu

În luna noiembrie 2019, societatea Beta SRL, client al societății Alfa SA, i-a intentat acesteia o acțiune în justiție, cerând despăgubiri pentru livrarea unor produse neconforme calitativ. Avocatul entității Alfa consideră că aceasta va pierde procesul și că va trebui să plătească suma de 10.000 lei. La data de 15.02.2020, Alfa pierde procesul și are obligația de a achita suma de 12.000 lei.

Situațiile financiare ale societății Alfa aferente anului 2019 sunt autorizate de consiliul director la 28.02.2020, fiind puse la dispoziția acționarilor și aprobate în cadrul adunării generale a acționarilor la 15.04.2020.

– Înregistrarea provizionului pentru litigii la 31.12.2019:

10.000 lei	6812	=	1511	10.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru litigii”	

Ca urmare a finalizării procesului înaintea autorizării situațiilor financiare, se procedează la constituirea unui provizion suplimentar în sumă de 2.000 lei (12.000 lei – 10.000 lei) cu data de 31.12.2019:

2.000 lei	6814	=	1511	2.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru litigii”	

### ⇒ Falimentul unui client survenit ulterior datei bilanțului

Falimentul unui client la o dată ulterioară bilanțului are impact asupra situațiilor financiare încheiate atunci când se confirmă că la data bilanțului exista o pierdere aferentă unei creanțe comerciale și, în consecință, entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a acestei creanțe.

#### Exemplu

La data de 31.12.2019, societatea Gama SRL are o creanță neîncasată de 10.000 lei față de un client. La 01.03.2020, aceasta află că respectivul client a intrat între timp în faliment, procedura fiind închisă pe baza hotărârii judecătorești.

Situațiile financiare aferente anului 2019 au fost autorizate de consiliul director la data de 15.03.2020, fiind puse la dispoziția acționarilor și aprobate în cadrul adunării generale a acționarilor la 15.04.2020.

- Constituirea unei ajustări pentru deprecierea creanței față de client cu data de 31.12.2019:

10.000 lei	6814	=	491	10.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”	

### ⇒ Descoperirea de fraude sau erori care arată că situațiile financiare anuale sunt incorecte

#### Exemplu

Cu ocazia efectuării unui control intern în luna februarie 2020, societatea Alfa SRL descoperă că a omis înregistrarea unei facturi privind o vânzare de mărfuri în data de 04.12.2019, în sumă totală de 100.000 lei, TVA 19%. Cu toate acestea, bunurile au fost scoase din gestiune.

Situațiile financiare aferente anului 2019 sunt autorizate de consiliul director la data de 31.03.2020.

Societatea înregistrează această vânzare cu data de 04.12.2019, modificând astfel situațiile financiare ale anului tocmai încheiat.

- Vânzarea propriu-zisă a mărfurilor:

119.000 lei	4111	=	%	119.000 lei
	„Clienți”		707	100.000 lei
			„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
			4427	19.000 lei
			„TVA colectată”	

## ➤ Vânzarea stocurilor după perioada de raportare

Activele de natura stocurilor se evaluează la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate, care pot fi inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Vânzarea stocurilor după perioada de raportare poate fi o probă a valorii realizabile nete la finalul perioadei de raportare.

Potrivit OMFP nr. 1.802/2014, valoarea realizabilă netă a stocurilor reprezintă prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

### Exemplu

La data de 31.12.2019, societatea Beta SRL constituie o ajustare pentru deprecierea stocurilor în valoare de 10.000 lei pentru un stoc de mărfuri greu vandabil, ca diferență între valoarea contabilă, de 75.000 lei, și valoarea de inventar, de 65.000 lei. În luna februarie 2020, entitatea vinde acel stoc de mărfuri, valoarea realizabilă netă fiind de 60.000 lei.

Situațiile financiare aferente anului 2019 sunt autorizate de consiliul director la data de 31.03.2020.

În această situație, vânzarea stocurilor după perioada de raportare reprezintă o probă a valorii realizabile nete, de 60.000 lei, care trebuie înregistrată la finalul perioadei de raportare.

– Înregistrarea ajustării aferente stocului de mărfuri la data de 31.12.2019:

10.000 lei	6814	=	394	10.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea produselor”	

– Înregistrarea unei ajustări suplimentare în perioada de raportare (2019), astfel încât stocul de mărfuri existent la 31.12.2019 să fie evidențiat la nivelul valorii realizabile nete:

5.000 lei	6814	=	394	5.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea produselor”	

## ➤ Reducerile comerciale și financiare acordate, respectiv primite, după încheierea exercițiului financiar

### Exemplu

În cursul lunii decembrie 2019, societatea Gama SRL achiziționează mărfuri în valoare de 100.000 lei, fără TVA. Ulterior recepției acestora, entitatea constată că o parte dintre ele prezintă mici defecte. În luna ianuarie

2020, furnizorul îi acordă o reducere comercială de 5%, adică în valoare de 5.000 lei. Stocul de mărfuri se află încă în gestiune.

Situațiile financiare aferente anului 2019 sunt autorizate de consiliul director la data de 31.03.2020.

– Înregistrarea achiziției mărfurilor în luna decembrie 2019:

119.000 lei	%	=	401	119.000 lei
100.000 lei	371		„Furnizori”	
	„Mărfuri”			
19.000 lei	4426		„TVA deductibilă”	

– Înregistrarea reducerii comerciale aferente stocului de mărfuri în luna decembrie 2019:

(5.950 lei)	%	=	401	(5.950 lei)
(5.000 lei)	371		„Furnizori”	
	„Mărfuri”			
(950 lei)	4426		„TVA deductibilă”	

**⇒ Determinarea ulterioară perioadei de raportare a valorii primelor și a altor drepturi convenite angajaților pentru exercițiul financiar încheiat, dacă entitatea are obligația de a plăti aceste sume**

**Exemplu**

În luna decembrie 2019, societatea Alfa SRL decide ca în luna februarie 2020 să le acorde salariaților prime reprezentând 5% din profitul exercițiului financiar. Entitatea estimează că va obține un profit de 1.200.000 lei, valoarea primelor ridicându-se astfel la 60.000 lei. În luna februarie 2020, Alfa constată că a obținut un profit de 1.000.000 lei, valoarea primelor care se vor acorda fiind de 50.000 lei.

Situațiile financiare aferente anului 2019 sunt autorizate de consiliul director la data de 01.03.2020.

– Înregistrarea provizionului în valoare de 60.000 lei în exercițiul financiar 2019:

60.000 lei	6812	=	1515	60.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru pensii și obligații similare”	

– Anularea parțială a provizionului constituit în perioada de raportare (2019), până la nivelul contravalorii primelor care urmează să se acorde salariaților, respectiv până la nivelul sumei de 50.000 lei:

10.000 lei	1515	=	7812	10.000 lei
	„Provizioane pentru pensii și obligații similare”		„Venituri din provizioane”	

– Înregistrarea în luna februarie 2020 a drepturilor convenite salariaților sub formă de prime reprezentând participarea personalului la profit:

50.000 lei	644	=	424	50.000 lei
	„Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit”		„Prime reprezentând participarea personalului la profit”	

### ⇒ Închiderea entității ulterior datei bilanțului

#### Exemplu

Societatea Beta SRL are ca obiect de activitate producția de rochii de damă, care sunt exportate către o firmă din Anglia. La data de 20.01.2020, din cauza unor neînțelegeri contractuale, Beta încheie colaborarea cu clientul din Anglia, luând totodată decizia de a închide definitiv activitatea. Situațiile financiare ale exercițiului financiar 2019 nu au fost încă autorizate pentru emitere.

La sfârșitul exercițiului financiar 2019 nu se știa că entitatea intenționează să își înceteze activitatea și ca urmare nu se pune problema evidențierii unui provizion pentru restructurarea activității, deoarece la acea dată nu exista un plan de restructurare a acesteia.

Decizia din 20.01.2020 de închidere a activității nu reprezintă un eveniment care să conducă la ajustarea situațiilor financiare ale exercițiului financiar 2019, întrucât a apărut după data închiderii acestuia și se referă la anumite condiții ce nu existau la acea dată.

În notele la situațiile financiare aferente anului 2019 este necesară prezentarea unei informații narative care să evidențieze faptul că la 20.01.2020 proprietarii societății Beta anunță închiderea definitivă a activității.

### ⇒ Vânzarea de acțiuni deținute de un grup la o filială a acestuia

#### Exemplu

La data de 25.01.2020, grupul de societăți G anunță că una dintre filialele sale, Gama SRL, înființată în anul 2018, va ieși din cadrul grupului. G, care deține 90% din acțiunile filialei Gama, cotate la bursă, anunță intenția de a le vinde. La data de 30.01.2020, filiala iese definitiv din cadrul grupului G.

Acest eveniment nu conduce la ajustarea situațiilor financiare anuale ale exercițiului 2019, întrucât decizia de vânzare a acțiunilor deținute de grupul G la filiala Gama este ulterioară datei închiderii exercițiului financiar. Condițiile nu existau la data bilanțului, ele apărând ulterior acesteia.

În notele la situațiile financiare aferente anului 2019 este necesar ca grupul de societăți G să prezinte o informație narativă din care să reiasă faptul că la data de 25.01.2020 se anunță că una dintre filialele sale va ieși din cadrul grupului. Acțiunile deținute la filiala Gama vor fi vândute la 30.01.2020.

### ⇒ Impactul evenimentelor speciale generate de pandemia de COVID-19 asupra situațiilor financiare

Organizația Mondială a Sănătății a raportat un număr limitat de cazuri afectate de un virus necunoscut la data de 31 decembrie 2019. Situația de urgență a fost decretată de OMS la data de 30 ianuarie 2020, fiind

considerată pandemie începând cu 11 martie 2020. Răspândirea ulterioară a virusului și identificarea acestuia ca un nou coronavirus nu oferă dovezi suplimentare cu privire la situația care a existat la 31 decembrie 2019 și, prin urmare, ar trebui considerate evenimente care nu ajustează situațiile financiare.

Cu toate acestea, restricțiile severe determinate de pandemia de COVID-19 continuă să aibă repercusiuni semnificative și inevitabile asupra unui număr mare de companii din diverse sectoare, precum cel de producție, industria hotelieră și transporturile. Concret, aceste restricții au condus la reducerea sau suspendarea activităților economice, cu posibile efecte negative pentru entități.

Impactul asupra situațiilor financiare ale societăților afectate de criză poate fi urmărit diferit în funcție de data de raportare a acestora.

#### ✓ Entități care au ca perioadă de raportare anul calendaristic

Pandemia este un eveniment ulterior care **nu va duce la ajustarea valorilor prezentate în situațiile financiare**. În măsura în care **aceste evenimente sunt semnificative, societățile trebuie să prezinte în notele la situațiile financiare informații** referitoare la:

- natura evenimentului (de exemplu, scăderea veniturilor din vânzări și implicit a încasărilor, impactul asupra lichidității, determinat de neîncasarea clienților, planuri de restructurare determinate de închiderea unor puncte de lucru sau magazine, pierderi generate de anularea anumitor contracte, concedierea salariaților sau apelarea la măsurile șomajului tehnic); și

- o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate fi făcută.

Totodată, raportul administratorilor trebuie să cuprindă o analiză a incertitudinilor și riscurilor la care este expusă societatea în perioada următoare.

Un exemplu de eveniment ulterior care confirmă sau infirmă condițiile existente la data bilanțului și care poate necesita ajustarea situațiilor financiare este falimentul neașteptat al unui client înscris în bilanț care are piața de desfacere în zonele afectate.

#### ✓ Entități care au o dată de raportare diferită de anul calendaristic și anterioară lunii martie 2020

Situațiile financiare vor reflecta integral impactul crizei provocate de COVID-19. Astfel, dacă societatea a fost afectată negativ de pandemie, aceasta va raporta, cel mai probabil, scăderi în valoarea activelor (cauzate de deprecierea stocurilor, a creanțelor sau a imobilizărilor) și creșteri în valoarea datoriilor (generate de imposibilitatea achitării datoriilor sau de recunoașterea unor provizioane pe seama cheltuielilor). Pentru aceste societăți, **efectele pandemiei se vor reflecta și asupra valorilor prezentate în situațiile financiare, dar și asupra informațiilor redată în note**.

#### Bibliografie

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.