

---

# Raportarea evenimentelor ulterioare în situațiile financiare – între obligativitate și necesitate

---

Camelia-Daniela HATEGAN,  
East European Center for Research in Economics and  
Business,  
Universitatea de Vest din Timișoara,  
e-mail: camelia.hategan@e-uvt.ro

Andreea-Claudia CRUCEAN,  
East European Center for Research in  
Economics and Business,  
Universitatea de Vest din Timișoara,  
e-mail: andreea.crucean94@e-uvt.ro

## Rezumat

Lucrarea urmărește punerea în evidență a importanței raportării evenimentelor ulterioare în situațiile financiare, factorii care influențează raportarea acestora și implicațiile în auditul statutar. Scopul lucrării este cercetarea bazei teoretice și legislative care reglementează contabilitatea și auditul evenimentelor ulterioare datei de raportare, dar și cercetarea aspectelor practice pe acest subiect. Studiul a fost realizat pe 62 de companii, cotate la Bursa de Valori București, pe baza situațiilor financiare, precum și a rapoartelor auditorului independent asupra acestora, grupând evenimentele ulterioare apărute în funcție de tipul lor și de sectorul în care activează entitatea respectivă și s-a realizat o comparație între tipurile de evenimente apărute în fiecare sector de activitate. Din cercetarea empirică a rezultat că raportarea evenimentelor ulterioare poate fi influențată de diverși factori, cum sunt: categoria auditorului, opinia de audit, performanța entității și mărimea acesteia. Principala concluzie care rezultă din studiul de caz efectuat este că evenimentele ulterioare sunt prezente din ce în ce mai mult în situațiile financiare ale unei entități, influențând în unele cazuri chiar și opinia auditorului cu privire la aceste raportări financiare.

**Cuvinte-cheie:** evenimente ulterioare, raportări financiare, opinia de audit, probe de audit

**Clasificare JEL:** M40, M41

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Hațegan, C-D., Crucean A-C., (2018), Reporting of subsequent events in financial statements – between obligation and necessity, Audit Financiar, vol. XVI, no. 4(152)/2018, pp. 571-583, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/152/025

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2018/152/025>

Data primirii articolului: 14.10.2018

Data revizuirii: 19.10.2018

Data acceptării: 23.10.2018

## Introducere

Situațiile financiare anuale ale unei entități reflectă situația financiară a acesteia de la data încheierii exercițiului financiar. Astfel, dacă apar evenimente ulterioare după acest moment care fac dovada condițiilor existente la data respectivă este necesară reflectarea acestora în situațiile financiare deoarece informațiile pot constitui o bază utilă de decizie pentru cei interesați să evalueze poziția financiară a unei entități.

Importanța temei alese se bazează atât pe cerințele cadrelor de raportare financiară, cât și pe necesitatea ca situațiile financiare în ansamblul lor să furnizeze o imagine fidelă a performanței și poziției financiare a entităților, astfel încât să poată fi auditate și să conducă la furnizarea unei opinii fără rezerve.

Lucrarea are în vedere analiza principalelor reglementări contabile și de audit în ceea ce privește raportarea evenimentelor ulterioare și prezintă implicațiile evidențierii sau neevidențierii acestora din punctul de vedere al auditorului financiar.

Având în vedere că evenimentele ulterioare nu se bazează pe înregistrările contabile din anul curent, ci pe înregistrările contabile din anul următor sau pe alte evenimente care nu generează înregistrări contabile se impune identificarea factorilor care influențează raportarea acestor evenimente, pentru că ele se pot produce, dar nu întotdeauna sunt considerate a fi relevante de prezentat în notele explicative la situațiile financiare, dar informațiile pot fi utile pentru utilizatorii lor (Michel, 2015).

Pentru a analiza stadiul raportării evenimentelor ulterioare au fost analizate 62 de societăți cotate la Bursa de Valori București (BVB). Entitățile au fost clasate pe domenii, în funcție de obiectul de activitate și s-a realizat o analiză a informațiilor din situațiile financiare, rapoartele administratorilor și rapoartele de audit. În urma sistematizării datelor s-au identificat evenimentele ulterioare datei de raportare și dacă aceste evenimente au avut impact asupra situațiilor financiare, s-a efectuat și o comparație a evenimentelor survenite în fiecare industrie, grupate pe tipuri de evenimente.

Pornind de la rezultatele analizei, în a doua etapă a fost testată empiric relația dintre factorii care ar putea influența raportarea evenimentelor ulterioare, fiind selectate următoarele variabile: categoria auditorului,

opinia de audit, performanța entității și mărimea acesteia.

Cercetarea va contribui la dezvoltarea literaturii de specialitate deoarece oferă o analiză a datelor disponibile privind raportarea evenimentelor ulterioare de către companiile cotate din România, dintr-o perspectivă orientată spre importanța și necesitatea prezentării în situațiile financiare a acestor operațiuni.

Lucrarea este structurată astfel: următoarea secțiune conține o sinteză a literaturii relevante privind evenimentele ulterioare, în timp ce a doua secțiune descrie metodologia cercetării. A treia secțiune prezintă rezultatele studiului împreună cu comentariile noastre. Ultima secțiune include concluziile finale, limitele studiului și direcțiile viitoare de cercetare.

## 1. Literatura de specialitate

Evenimentele ulterioare datei de raportare sunt reglementate de către două standarde importante, respectiv: IAS 10 *Evenimente ulterioare datei de raportare* și ISA 560 *Evenimente ulterioare*. Este cunoscut faptul că există o relație strânsă între standardele contabile și standardele de audit.

IAS 10 grupează aceste evenimente ulterioare în două categorii: evenimente care au existat deja la data de referință a raportării și evenimente care au apărut ulterior datei de referință.

Al doilea standard precizează etapele pe care un auditor financiar trebuie să le urmărească în stabilirea semnificației acestor evenimente. ISA 560 clasifică evenimentele ulterioare datei de raportare în trei categorii, în funcție de momentul apariției lor, respectiv: evenimente care au apărut până la data raportului de audit, evenimente apărute ulterior raportului, dar nu după publicarea situațiilor financiare, respectiv evenimente apărute după publicarea situațiilor financiare. În funcție de momentul în care apar evenimentele, auditorul își revizuieste și uneori modifică opinia, pe care o va exprima într-un nou raport de audit.

Dacă IAS 10 este referențialul contabil la nivel internațional, în sistemul românesc Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (OMFP 1802) reglementează problematica

evenimentelor ulterioare care apar după data bilanțului, care este armonizat cu prevederile internaționale.

Literatura de specialitate în domeniu nu este foarte vastă, cele mai multe cercetări s-au realizat la nivel internațional. În viziunea lui Collings (2012), auditul evenimentelor ulterioare rămâne un element cheie în procesul de audit, astfel auditorul are responsabilitatea privind colectarea probelor pentru a se asigura că au fost luate în considerare toate evenimentele ulterioare relevante.

Auditul evenimentelor ulterioare este considerat un domeniu dificil de auditat, deoarece s-a constatat într-un studiu realizat de Chung et al. (2013) că aproximativ o treime din rapoartele de inspecție ale autorităților de reglementare a valorilor mobiliare și ale bursei de valori au identificat deficiențe în acest domeniu.

Herda și Lavelle (2014) prevăd că auditorii trebuie să cerceteze evenimentele ulterioare, să evalueze impactul oricărui eveniment descoperit asupra situațiilor financiare și să se asigure că evenimentele survenite sunt rezolvate în mod adecvat.

Janvrin și Jeffrey (2004) sugerează auditorilor să își formeze o opinie asupra bilanțului inițial pe baza dovezilor istorice (adică probele privind evenimentele care au loc la data bilanțului). La încheierea lucrărilor pe teren, auditorii trebuie să caute probe de la evenimente ulterioare datei bilanțului înainte de a-și finaliza opinia. Aceeași autori specifică faptul că auditorii respectă, în general, procedurile de audit propuse pentru a căuta probe care să justifice evenimentele ulterioare, însă frecvența cu care auditorii găsesc o dovadă ulterioară a evenimentului utilizând o singură procedură este scăzută. În plus, auditorii au mai multe șanse să caute și să găsească dovezi privind evenimentele ulterioare atunci când există probe istorice minime și atunci când evaluează soldurile conturilor mai deosebite, care au un impact potențial asupra situațiilor financiare în ansamblu, nu doar asupra unui cont material.

Latif și Jaber (2015) enumeră o serie de proceduri pe care auditorul le poate utiliza în analiza evenimentelor ulterioare: urmărirea politicilor companiei, cu precădere la evenimente ulterioare, citirea proceselor-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație și ale comisiilor competente care îl ajută să finalizeze auditarea evenimentelor ulterioare, solicitarea de gestionare a datoriiilor contingente, modificări ale capitalului și modificări ale estimărilor contabile, solicitarea de

gestionare a situației evenimentelor ulterioare anterioare, anchetarea oricărui alt auditor cu privire la procedurile și tratamentele ulterioare ale filialelor. Autorii recomandă companiilor să reducă perioada dintre data bilanțului și emiterea raportului de audit, astfel diminuând posibilitatea apariției unei noi tranzacții sau a unor evenimente ulterioare neobișnuite.

Ozdemir și Gokcen (2016) au efectuat o anchetă cu privire la auditul evenimentelor ulterioare, care a fost aplicată unui număr de 108 auditori independenți din Turcia. Majoritatea auditorilor care au răspuns la activitatea de anchetă activează într-o firmă internațională de audit și au vârsta cuprinsă între 26-40 de ani. Auditorii au declarat că informațiile privind evenimentele ulterioare sunt suficient de importante pentru a influența opinia independentă a auditului și deciziile de investiții. În plus, le consideră suficient de importante pentru a afecta toate situațiile financiare.

Janvrin și Jeffrey (2004) au elaborat un chestionar referitor la frecvența descoperirii evenimentelor ulterioare în timpul misiunii de audit, având 46 de auditori respondenți. Aproximativ jumătate din aceștia au declarat că s-au confruntat cu evenimente ulterioare și în toate cazurile au fost respectate cerințele standardului ISA 560.

Latif și Jaber (2015) au căutat în studiul lor de caz răspunsuri la două întrebări importante: dacă auditorul este angajat să respecte ISA 560 în tratamentul evenimentelor ulterioare înainte și după raportul de audit și dacă experiența auditorului poate influența raționamentul profesional în ceea ce privește respectarea standardului. Chestionarul a fost aplicat asupra unui număr de 189 de auditori din Iordania, dintre care 69,4 % au declarat că auditorul este responsabil să respecte tratamentul recomandat de ISA, iar 60 % dețineau o experiență de peste 10 ani în acest domeniu.

Autorii români care au studiat tematica evenimentelor ulterioare au fost preocupați mai mult de aspectele practice și au formulat opinii care să clarifice aplicarea standardelor și reglementărilor în domeniu. Botez (2014) consideră că responsabilitatea de a ajusta situațiile financiare prin evidențierea impactului evenimentelor ulterioare apărute îi revine în primul rând conducerii entității. De asemenea, autorul specifică că entitatea nu trebuie să întocmească setul de situații financiare pe baza principiului continuității atât timp cât această ipoteză nu este adecvată.

Cernușca (2016) consideră că evenimentele ulterioare închiderii exercițiului financiar cuprind acele evenimente ce au loc până la data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere, adică aprobate de un consiliu director, administratori sau alte organe de conducere, potrivit organizării entității, în vederea înaintării lor spre aprobare, conform prevederilor legale în vigoare.

În viziunea autorilor Lazăr, Avram și Duinea (2011), evenimentele ulterioare apar și în contextul principiului continuității activității asupra căruia reglementările contabile prevăd ca o entitate să pornească de la premiza că își desfășoară activitatea pe baza principiului continuității activității. Principiul presupune ca o societate să își continue domeniul de activitate în mod normal, fără prezumția că ar intra în lichidare sau reducere semnificativă a activității.

Data de finalizare a raportului de audit este cea la care auditorul își datează raportul. Raportul auditorului nu trebuie să fie emis înainte de: durata în care au fost obținute de către auditor probe suficiente și adecvate de audit, pe care să își bazeze opinia asupra situațiilor financiare; perioada obținerii dovezilor că s-a întocmit un set complet de situații financiare asupra cărora conducerea entității și-a asumat responsabilitatea (Moldovanu, 2009).

În opinia lui Caloian (2007) momentul în care auditorul descoperă evenimentele ulterioare este foarte important, deoarece, în funcție de acest factor se disting: evenimente aduse la cunoștința auditorului anterior

întocmirii raportului de audit, acestea influențează raportul de audit și opinia exprimată, auditorul având posibilitatea să modifice opinia inițială; și evenimente aduse la cunoștința auditorului ulterior emiterii raportului de audit către conducerea societății auditate, caz în care auditorul nu mai poate modifica opinia, dar va face toate demersurile pentru a informa utilizatorii situațiilor financiare de noile informații obținute după publicarea acestui raport.

## 2. Metodologia de cercetare

Pentru realizarea cercetării au fost luate în studiu 62 de companii cotate la Bursa de Valori București (BVB), cu activitate nefinanciară. Pe baza rapoartelor anuale publicate pentru perioada 2016-2017 companiile au fost grupate pe 9 sectoare de activitate și situațiile financiare și rapoartele auditorilor au fost analizate pe o perioadă de doi ani consecutivi, respectiv anii 2016 și 2017, evidențiind evenimentele ulterioare care au survenit după data de raportare și măsura în care auditorul a ținut cont de acestea atunci când a exprimat opinia sa.

Raportarea evenimentelor ulterioare poate fi influențată de mai mulți factori, care au fost testați econometric în relația între variabila dependentă – evenimente ulterioare și variabilele independente: categoria auditorului, opinia auditorului, rezultatul obținut de companie și mărimea companiei. În **Tabelul nr. 1** este redat modul de reprezentare al indicatorilor menționați.

Tabelul nr. 1. Descrierea variabilelor	
Variabila	Mod de reprezentare
Evenimente ulterioare (Eu)	1 – dacă au fost raportate evenimente ulterioare, 0 – dacă nu au fost raportate
Categoria auditorului (Ca)	1 – dacă auditorul se încadrează în categoria Big4, 0 – dacă nu se încadrează
Opinia auditorului (Oa)	1 – dacă opinia auditorului a fost necalificată, 0 – dacă opinia a fost calificată
Rezultatul financiar al companiei (Rf)	1 – dacă compania a obținut profit, 0 – dacă compania a realizat pierdere
Mărimea companiei (Mc)	1 – dacă compania s-a încadrat în categoria întreprinderilor mari, 0 – dacă compania face parte din grupul întreprinderilor mici și mijlocii (IMM)

Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

Ecuția de regresie va fi liniară de tip multifactorială, conform următoarei formule:

$$Eu = \alpha_{it} + \beta_1 Ca + \beta_2 Oa + \beta_3 Rf + \beta_4 Mc + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

Pentru a determina puterea de explicare a modelului propus, testarea ipotezei se va realiza prin mai multe modele în care se vor include toate variabilele independente, precum și testarea numai cu variabilele a căror semnificație statistică va fi mai relevantă.

### 3. Rezultate

Din cauza diversității evenimentelor ulterioare apărute, pentru a evidenția care au fost categoriile de evenimente cu cea mai semnificativă repetabilitate, în **Tabelul nr. 2** a fost realizată o clasificare după tipurile de evenimente, precum și sectoarele în care companiile își desfășoară activitatea.

Tabelul nr. 2. Tipurile de evenimente ulterioare			
Tip eveniment ulterior	Compania	Anul	Industria
Litigii și provizioane	OMV PETROM S.A.	2016	Extractivă
	ELECTROARGES S.A.	2016	Prelucrătoare
	S.N. NUCLEARELECTRICA S.A.	2016	Producția și furnizarea de energie electrică și termică, gaze, apă caldă și aer condiționat
	C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA	2016	Producția și furnizarea de energie electrică și termică, gaze, apă caldă și aer condiționat
	SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A.	2016	Activități profesionale, științifice și tehnice
	COMELF S.A.	2017	Prelucrătoare
	PETROLEXPORTIMPORT SA	2017	Comerț cu ridicata și cu amănuntul; repararea autovehiculelor și motocicletelor
	SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A.	2017	Activități profesionale, științifice și tehnice
Prelungire contracte împrumut	ROMPETROL WELL SERVICES S.A	2016	Extractivă
	ROMPETROL RAFINARE S.A.	2016	Prelucrătoare
	STIROM S.A.	2016	Prelucrătoare
	TURBOMECANICA S.A.	2016	Prelucrătoare
	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A.	2016	Comerț cu ridicata și cu amănuntul; repararea autovehiculelor și motocicletelor
	SIF HOTELURI S.A.	2016	Hoteluri și restaurante
	ROMPETROL WELL SERVICES S.A	2017	Extractivă
	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A.	2017	Comerț cu ridicata și cu amănuntul; repararea autovehiculelor și motocicletelor
	SIF HOTELURI SA	2017	Hoteluri și restaurante
	SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A.	2017	Activități profesionale, științifice și tehnice
Cereri de deschidere a procesului de insolvență	ELECTROMAGNETICA SA	2016	Prelucrătoare
	ROMCAB S.A.	2016	Prelucrătoare
	PREBET S.A.	2017	Prelucrătoare
Vânzare de active	ELECTROPUTERE S.A.	2016	Prelucrătoare
	ELECTROPUTERE S.A.	2017	Prelucrătoare
	MECANICA CEHLAU S.A.	2017	Prelucrătoare
	OLTCHIM S.A.	2017	Prelucrătoare
	ROMCARBON S.A.	2017	Prelucrătoare

Tip eveniment ulterior	Compania	Anul	Industria
<b>Contracte de finanțare</b>	S.N.G.N. ROMGAZ S.A.	2016	Extractivă
	ALRO S.A.	2017	Prelucrătoare
	ROMPETROL RAFINARE S.A.	2017	Prelucrătoare
	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	2017	Transport și depozitare
<b>Modificare secții de activitate</b>	ARMATURA S.A.	2016	Prelucrătoare
	S.N.G.N. ROMGAZ S.A.	2017	Extractivă
	AEROSTAR S.A.	2017	Prelucrătoare
	TERAPLAST S.A.	2017	Prelucrătoare
	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	2017	Transport și depozitare
<b>Repartizare profit</b>	CARBOCHIM S.A.	2016	Prelucrătoare
	CONTED S.A.	2016	Prelucrătoare
	MECANICA CEHLAU S.A.	2016	Prelucrătoare
	TURISM FELIX S.A.	2016	Hoteluri și restaurante
	CARBOCHIM S.A.	2017	Prelucrătoare
	TURISM FELIX S.A.	2017	Hoteluri și restaurante
<b>Modificare planuri de reorganizare a activității și a personalului</b>	OLTCHIM S.A. S.A.	2016	Prelucrătoare
	ARMATURA S.A.	2017	Prelucrătoare
	OMV PETROM S.A.	2017	Extractivă
	UZTEL S.A.	2016	Prelucrătoare
	ZENTIVA S.A.	2016	Prelucrătoare
	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	2016	Transport și depozitare
	ELECTROMAGNETICA S.A.	2017	Prelucrătoare
	GRUPUL INDUSTRIAL ELECTROCONTACT S.A.	2017	Prelucrătoare
	MECANICA CEHLAU S.A.	2017	Prelucrătoare
	S.N. NUCLEARELECTRICA S.A.	2017	Producția și furnizarea de energie electrică și termică, gaze, apă caldă și aer condiționat
	OIL TERMINAL S.A.	2017	Transport și depozitare
	SIF HOTELURI S.A.	2017	Hoteluri și restaurante
	SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A.	2017	Activități profesionale, științifice și tehnice
	<b>Modificare curs valutar sau rata inflației</b>	OLTCHIM S.A.	2016
SANTIERUL NAVAL ORSOVA S.A.		2016	Prelucrătoare
OLTCHIM S.A.		2017	Prelucrătoare
SANTIERUL NAVAL ORSOVA S.A.		2017	Prelucrătoare
<b>Încasări și plăți ale creanțelor și datoriilor</b>	OLTCHIM S.A.	2016	Prelucrătoare
	ALTUR S.A.	2017	Prelucrătoare
	OLTCHIM S.A.	2017	Prelucrătoare
	PREBET S.A.	2017	Prelucrătoare
<b>Tranzacționare acțiuni</b>	CEMACON S.A.	2016	Prelucrătoare
	TERAPLAST S.A.	2016	Prelucrătoare
	TURBOMECANICA S.A.	2016	Prelucrătoare
	VRANCART S.A.	2016	Prelucrătoare
	CONPET S.A.	2016	Transport și depozitare
	CEMACON S.A.	2017	Prelucrătoare
	ZENTIVA S.A.	2017	Prelucrătoare
	TRANSILVANIA CONSTRUCTII S.A.	2017	Construcții
NATURA QUATTUOR ENERGIA HOLDINGS S.A.	2017	Intermedieri financiare și asigurări	

Tip eveniment ulterior	Compania	Anul	Industria
Distribuire dividende	C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA	2016	Producția și furnizarea de energie electrică și termică, gaze, apă caldă și aer condiționat
	CARBOCHIM S.A.	2017	Prelucrătoare
	TURISM FELIX S.A.	2017	Hoteluri și restaurante
Dobânzi și comisioane	TURBOMECANICA S.A.	2016	Prelucrătoare
Angajamente contractuale anulate	ALRO S.A.	2016	Prelucrătoare

Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

După cum se poate observa în **Figura nr. 1**, evenimentele ulterioare care au apărut cel mai des și aproape în toate sectoarele de activitate au fost cele referitoare la modificarea planurilor de activitate, reorganizări, demisii și angajări în funcții de conducere. Acest fapt se datorează în primul rând, domeniilor de activitate destul de vaste, care necesită o permanentă preocupare pentru buna desfășurare a activității.

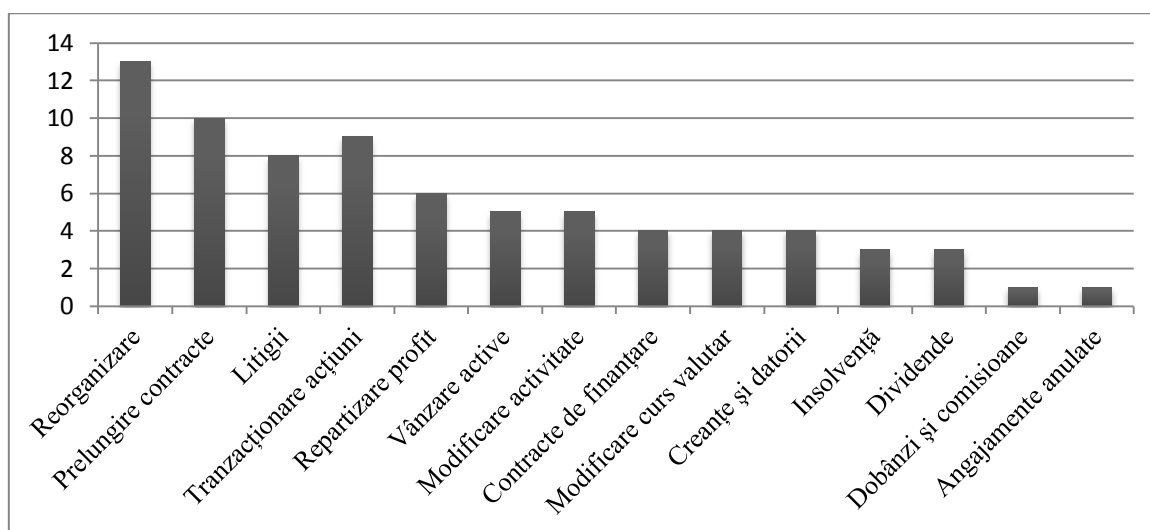
Pe al doilea loc se situează prelungirile contractelor de împrumut, urmate de litigiile pe care societățile le dețin cu diverse instituții și tranzacționarea de acțiuni, prezente în diferite sectoare. O pondere semnificativă este deținută de evenimente ulterioare referitoare la repartizarea profitului net pe diverse destinații,

eveniment întâlnit cu preponderență în industria prelucrătoare și cea hotelieră.

Clasamentul este urmat de vânzările de active imobiliare, întâlnite doar în industria prelucrătoare, și de modificarea secțiilor de activitate în industria prelucrătoare, extractivă și de transport.

Cu o frecvență mai redusă se întâlnesc: prelungirea contractelor de finanțare, modificarea cursului valutar și a ratei inflației, urmărirea creanțelor neîncasate și a datoriei, cu preponderență întâlnite în industria prelucrătoare. De asemenea, evenimentele ulterioare referitoare la deschiderea procedurii de insolvență sunt întâlnite exclusiv la companiile din industria prelucrătoare.

**Figura nr. 1. Tipuri de evenimente ulterioare**

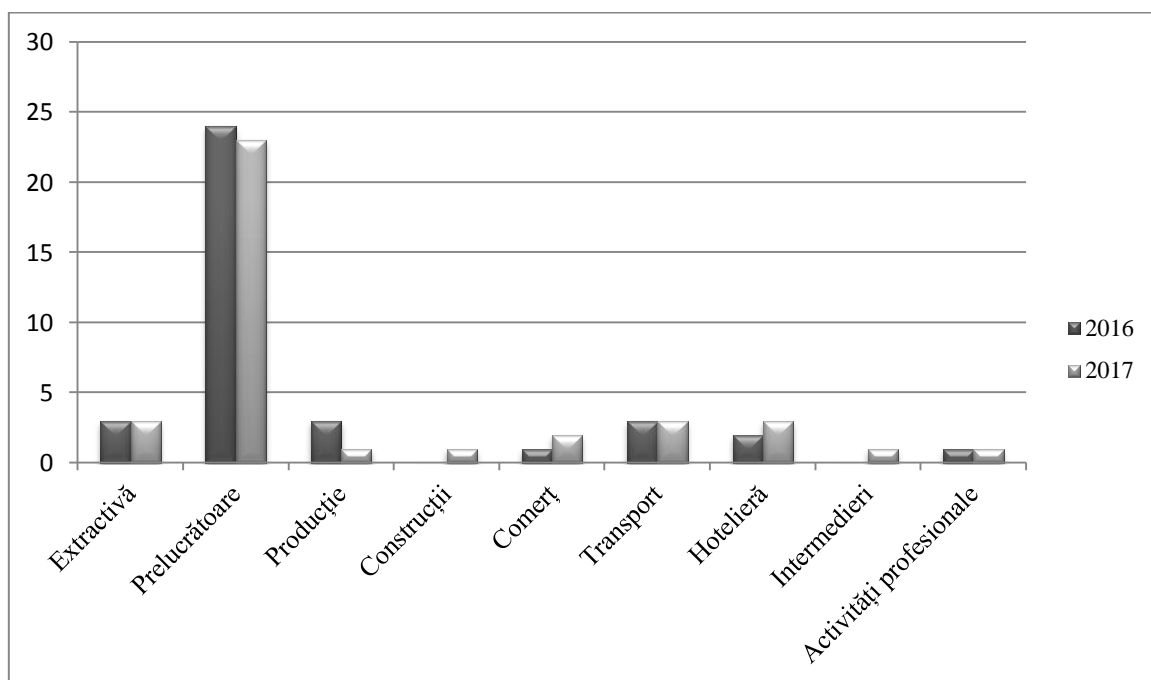


Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

Pe penultimul loc se află stabilirea și distribuirea dividendelor către acționari sau asociați, în cele mai multe cazuri calculate din profitul nerepartizat al anului anterior. Întâlnite o singură dată în cazul companiilor din industria prelucrătoare sunt dobânzile și comisioanele către instituții bancare, precum și anularea angajamentelor contractuale cu furnizorii care nu și-au respectat obligațiile contractuale.

În urma analizei efectuate s-au identificat diferite evenimente ulterioare prezente la companiile analizate din fiecare sector de activitate. Va fi efectuată în continuare o comparație între evenimentele ulterioare apărute în fiecare sector pentru fiecare an în parte, a cărei reprezentare grafică se regăsește în **Figura nr. 2**.

**Figura nr. 2. Frecvența evenimentelor ulterioare pe sectoare de activitate**



Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

Industria extractivă a fost singura industrie din cadrul căreia toate cele trei companii cuprinse în eșantionul studiat au prezentat ulterior datei de raportare diverse evenimente ulterioare atât în anul 2016, cât și în anul 2017. În anul 2016, principalele evenimente apărute au fost referitoare la litigii și prelungirea contractelor de împrumut. Anul următor, companiile au înregistrat pe lângă cele două evenimente menționate și evenimente legate de organizarea activității economice, respectiv separarea activității și demisia din funcții de conducere.

Cele mai multe companii își desfășoară activitatea în industria prelucrătoare, evenimentele ulterioare fiind

prezente la peste jumătate din firmele analizate. Deoarece această industrie cuprinde mai multe obiecte de activitate, este justificabil faptul ca și evenimentele ulterioare survenite ulterior închiderii exercițiului financiar să varieze. Astfel, în anul 2016 sunt prezente evenimente ulterioare referitoare la repartizarea profitului net, vânzări de active, anularea angajamentelor contractuale, reorganizări administrative, modificări de curs valutar, litigii și chiar proceduri de insolvență. În anul 2017, pe lângă tipurile de evenimente apărute anterior, se mai adaugă: constituirea unui sediu secundar de activitate și închiderea unei secții de lucru.

Companiile din domeniul producției și furnizării de energie, gaze, apă caldă și aer condiționat prezintă de asemenea evenimente ulterioare în ambii ani. Atât în anul 2016, cât și în anul 2017 au apărut evenimente referitoare la litigii, dividende aprobate, modificări aduse asupra Actului Constitutiv și nu în ultimul rând, eliminarea unui obiect de activitate secundar.

Companiile din sectorul de construcții nu au înregistrat în anul 2016 nici un eveniment ulterior, iar în anul 2017 singurul eveniment ulterior survenit a făcut referire la tranzacționarea de acțiuni.

Companiile din comerț au raportat evenimente de tipul prelungirii contractelor de credite, în ambii ani, în anul 2017 prezentând și litigii.

În cazul companiilor din sectorul de transport și depozitare au apărut în ambii ani evenimente ulterioare asemănătoare, referitoare la aprobarea bugetului de venituri și cheltuieli și prelungirea contractelor de finanțare.

Companiile din industria hotelieră și de restaurante au înregistrat evenimente specifice domeniului de activitate, repartizarea profitului net fiind des întâlnită, urmată de demisii din funcții de conducere și obținerea unor contracte de împrumut.

În cadrul industriei de intermediari financiare și asigurări a fost analizată o singură entitate care în anul 2016 nu a prezentat nici un eveniment ulterior, iar în anul 2017 a raportat ca eveniment intenția de a majora capitalul social prin emiterea de acțiuni.

O singură entitate a fost analizată și în cadrul sectorului de activități profesionale, aceasta având în anul 2016 litigii și proceduri de insolvență, iar în 2017 a prezentat în plus față de anul precedent și demisii din funcții de conducere.

Pentru a evidenția factorii care influențează raportarea evenimentelor ulterioare s-a realizat o statistică descriptivă a indicatorilor analizați prezentați în **Tabelul nr. 3**. Astfel se observă că din numărul total de observații, de 124 (reprezentând cele 62 de companii pe 2 ani), în medie în 50% din cazuri au fost raportate evenimente ulterioare. De asemenea în medie de 35% din situațiile financiare analizate au fost auditate de auditori aparținând grupului Big4. În medie în 81% din numărul de observații auditorii au emis opinii fără rezerve.

Din numărul total de observații, în cazul a 78% a fost realizat profit, iar aproximativ 47% din companii s-au încadrat în categoria companii mari, diferența de 53% fiind reprezentată de companii mici și mijlocii.

**Tabelul nr. 3. Statistica descriptivă**

Variabile	Mean	Standard Error	Standard Deviation
<i>Evenimente ulterioare</i>	0.5000	0.0451	0.5020
<i>Categorie auditor</i>	0.3548	0.0431	0.4804
<i>Opinie auditor</i>	0.8145	0.0350	0.3903
<i>Rezultat financiar</i>	0.7823	0.0372	0.4144
<i>Mărime companie</i>	0.4677	0.0450	0.5010

Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

Corelația între variabile este prezentată în **Tabelul nr. 4**, din care rezultă că variabila dependentă *Evenimente ulterioare* este într-o corelație pozitivă moderată cu tipul auditorului (0.37). Dintre variabilele independente cele mai relevante corelații pozitive identificate sunt între tipul opiniei și rezultatul obținut de companie (0.45), precum și între tipul auditorului și mărimea companiei (0.31).

**Tabelul nr. 4. Matricea de corelație**

	Eu	Ca	Oa	Rf	Mc
Eu	1				
Ca	0.3708	1			
Oa	-0.0207	0.0503	1		
Rf	-0.0586	0.1462	0.4520	1	
Mc	0.1616	0.3181	0.1146	0.2596	1

Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

Modelul a fost testat cu toate variabilele independente, dar și pe rând cu câte o variabilă. Din testarea modelului cu variabila care a avut cel mai mare coeficient de corelație, respectiv categoria auditorului (Model 1), a rezultat că

există o legătură puternică între cele două (Multiple R fiind 0.63) și că schimbarea categoriei auditorului poate influența într-o proporție de 63% modificarea raportării evenimentelor ulterioare (Tabelul nr. 5).

**Tabelul nr. 5. Rezultatele regresiei pentru Model 1**

Regression Statistics	
Multiple R	0.6318
R Square	0.3992
Adjusted R Square	0.3911
Standard Error	0.5503
Observations	124

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	1	24.50	24.75	81.724	2.933
Residual	123	37.25	0.302		
Total	124	62			

	Coefficients	Standard Error	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
Categ auditor	0.75	0.0830	9.0402	0.0000

Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

În urma testării modelului cu toate variabilele independente (Model 2) s-a observat că modelul s-a validat în cazul variabilei categorie auditor, dar cu o semnificație importantă și a variabilei opinia auditorului,

conform datelor din Tabelul nr. 6. Modificarea variabilelor independente influențează într-o proporție de 52% modificarea variabilei dependente.

**Tabelul nr. 6. Rezultatele regresiei pentru Model 2**

Regression Statistics	
Multiple R	0.7217
R Square	0.5208
Adjusted R Square	0.5005
Standard Error	0.4976
Observation	124

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	4	32.2885	8.0721	32.6021	0.0000
Residual	120	29.7115	0.2476		
Total	124	62			

	Coefficients	Standard Error	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
Ca	0.4348	0.0978	4.4480	0.0000
Oa	0.2789	0.1091	2.5565	0.0118
Rf	-0.007	0.1176	0.0595	0.95264
Mc	0.1271	0.0962	1.3213	0.18890

Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

În continuare, modelul a fost testat numai cu aceste două variabile (Model 3) pentru care modelul s-a validat, modificarea celor două variabile

influențează într-o proporție de 51% modificarea variabilei dependente, iar Multiple R arată o legătură foarte puternică între ele (Tabelul nr. 7).

**Tabelul nr. 7. Rezultatele regresiei pentru Model 3**

Regression Statistics	
Multiple R	0.7166
R Square	0.5134
Adjusted R Square	0.5013
Standard Error	0.4973
Observations	124

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	2	31.834	15.916	64.372	9.120
Residual	122	30.166	0.2472		
Total	124	62			

	Coefficients	Standard Error	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
Categ auditor	0.7822	0.0901	5.3515	0.0000
Opinie audior	0.3183	0.0594	5.3524	0.0000

Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

Pentru verificare, modelul a fost testat numai cu variabila Opinia auditorului (Model 4), de unde a rezultat că variabila dependentă *Evenimente*

*ulterioare* poate fi influențată într-o oarecare măsură (39%) și de variabila *Oa*, dar legătura nu este la fel de puternică (Tabelul nr. 8).

**Tabelul nr. 8. Rezultatele regresiei pentru Model 4**

Regression Statistics	
Multiple R	0.6318
R Square	0.3992
Adjusted R Square	0.3911
Standard Error	0.5503
Observations	124

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	1	24.752	24.7524	81.7384	2.9215
Residual	123	37.248	0.3028		
Total	124	62			

	Coefficients	Standard Error	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
Opinie auditor	0.4951	0.0547	9.0409	0.0000

Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

Prin urmare, variabilele independente care influențează raportarea evenimentelor ulterioare identificate sunt

categoria auditorilor și opinia emisă de auditori, așa cum este în prezentat în sinteză în **Tabelul nr. 9**.

**Tabelul nr. 9. Sinteza rezultatelor regresiilor**

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
Observations	124	124	124	124
Multiple R	0.721	0.631	0.631	0.716
R-squared	0.520	0.399	0.399	0.513
F	36.60	81.72	81.73	64.37
Ca	0.434 (4.448)***	0.75 (9.040)***		0.482 (5.351)***
Oa	0.278 (2.556)***		0.495 (9.041)***	0.318 (5.352)***
Rf	-0.007 (-0.059)			
Mc	0.127 (1.321)			

Sursa: Prelucrările autorilor, 2018

## Concluzii

Prin intermediul acestei lucrări au fost prezentate aspectele teoretice și practice referitoare la contabilitatea și auditul evenimentelor ulterioare datei de raportare, necesare unei bune desfășurări a activității economice a unei entități. Tematica evenimentelor ulterioare rămâne un subiect important de urmărit de către utilizatorii situațiilor financiare pentru luarea deciziilor de investiții sau alte decizii strategice.

Evenimentele ulterioare sunt și vor continua să fie o zonă cheie în cadrul proceselor de audit și este esențial ca toți cei implicați în acest proces să cunoască care sunt probele de audit necesare auditorului pentru a confirma că politicile contabile și informațiile prezentate au fost corect aplicate în situațiile financiare anuale.

O concluzie importantă care se desprinde după realizarea acestei lucrări este faptul că evenimentele ulterioare pot furniza o serie de informații importante, uneori chiar esențiale pentru asigurarea respectării principiului continuității activității atât pentru conducerea entității, cât și pentru auditorul situațiilor financiare, similar cu cercetările realizate de Lessambo (2018).

Din punct de vedere contabil, implicațiile evenimentelor ulterioare datei bilanțului sunt reflectate asupra situațiilor

financiare, atunci când evenimentele impun o ajustare, sau asupra notelor explicative, atunci când evenimentele nu sunt atât de semnificative încât să necesite reflectarea valorilor survenite în situațiile financiare.

Din punct de vedere al implicațiilor în audit, este foarte important momentul în care auditorul descoperă aceste evenimente, deoarece, în funcție de perioada în care au apărut, aceste evenimente pot influența opinia auditorului, iar în unele cazuri chiar și impune modificarea raportului de audit emis inițial pe baza situațiilor financiare. Practica ne poate pune în atenție evenimente complexe, însă, aplicând cu rigurozitate regulile standardelor de contabilitate și audit și folosind raționamentul profesional, pot fi construite cele mai eficiente opinii legate de îndeplinirea unei misiuni de audit.

Lucrarea poate fi o sursă bibliografică pentru cercetători în domeniul contabilității și auditului financiar, pentru reprezentanții conducerii entităților pentru a înțelege necesitatea și importanța raportărilor evenimentelor ulterioare, precum și pentru practicienii profesiei contabile, care regăsesc în lucrare indicii privind tipurile de evenimente ulterioare ce pot fi raportate, precum și faptul că acestea pot influența evaluarea modului în care întreprinderea respectă sau nu principiul continuității activității.

Limitele cercetării au constat în faptul că nu există o bază de date certificată, datele au fost culese manual fiind preluate din informațiile publicate de companii, gradul de încredere al acestora fiind asigurat de rapoartele emise de auditorii financiari independenți.

Direcțiile viitoare de cercetare se pot concretiza în extinderea numărului de companii și a perioadei luate în studiu, precum și în analiza comparativă a situației raportării evenimentelor ulterioare ale companiilor din diferite țări.

## BIBLIOGRAFIE

1. Botez, D. (2014). Subsequent Events and their Importance in Drawing up Annual Financial Statements. Descărcat la adresa <http://sceco.ub.ro/index.php/SCECO/article/view/241> (accesat 15.09.2018).
2. Caloian, F. (2007), Considerații privind auditul evenimentelor ulterioare închiderii exercițiului, *Audit Financiar*, nr. 29, pp. 31-36.
3. Cernușca, L. (2016), Evenimente ulterioare închiderii exercițiului financiar, *Ceccar business magazine* nr. 27, 4-10 octombrie, Descărcat la adresa <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/evenimente-ulterioare-inchiderii-exercițiului-financiar-a1029/> (accesat 15.09.2018)
4. Chung, J. O. Y., C. P. Cullinan, M. Frank, J. H. Long, J. Mueller-Phillips, and D. M. O'Reilly. 2013. The auditor's approach to subsequent events: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement 1): 167–207.
5. Collings S. (2012), Tratarea evenimentelor ulterioare perioadei de raportare, *Audit financiar*, nr. 7, pp. 50-53.
6. Herda, D. N., & Lavelle, J. J. (2014). Auditing Subsequent Events: Perspectives from the Field. *Current Issues in Auditing*, 8(2), A10-A24. Descărcat la adresa <http://commons.aaahq.org/posts/88d55aae07> (accesat 15.09.2018).
7. IASB. IAS 10 Events After the Reporting Period Descărcat la adresa <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-10-events-after-the-reporting-period/> (accesat 16.09.2018).
8. IFAC. ISA 560 Subsequent events. Descărcat la adresa <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a030-2010-iaasb-handbook-isa-560.pdf> (accesat 15.09.2018).
9. Janvrin, D. J., and Jeffrey C. G. (2007), An investigation of auditor perceptions about subsequent events and factors that influence this audit task, *Accounting Horizons* 21 (3): 295–312.
10. Lazăr, A., Avram M., Duinea E. M. (2011), Evenimente ulterioare datei bilanțului în contextual Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabile operatorilor economici, *Audit financiar*, nr. 2, pp. 47-52
11. Lessambo, F.I. (2018). Subsequent Events; and Going Concern, *Auditing, Assurance Service and Forensics*. Palgrave Macmillan, Cham [https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-90521-1\\_15](https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-90521-1_15) (accesat 20.09.2018)
12. Ministrul finanțelor publice. Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în *Monitorul Oficial* nr. 963 din 30 decembrie 2014 [https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP\\_1802\\_2014.pdf](https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_1802_2014.pdf) (accesat 15.09.2018)
13. Michel, J. (2015). Disclosures versus Recognition: Inferences from Subsequent Events. <http://dox.doi.org/10.2139/ssrn.2324394> (accesat 20.09.2018).
14. Moldovanu, U. (2009), Studii de caz în aplicarea Standardului Internațional de Audit 560 „Evenimente ulterioare”, *Audit financiar*, nr. 11, 44-56.
15. Ozdemir, Z., & Gokcen, B. A. (2016). Auditing of Subsequent Events: A Survey of Auditors in the City of Istanbul in Turkey. *Accounting and Finance Research*, 5(2), 42.