

---

# Efectele pandemiei COVID-19 estimate în situațiile financiare și în raportul auditorului

---

*Drd. Andreea Claudia CRUCEAN,*  
Universitatea de Vest din Timișoara, România,  
e-mail: andreea.crucean94@e-uvt.ro

*Prof. univ. dr. abil. Camelia-Daniela HAȚEGAN,*  
Universitatea de Vest din Timișoara, România,  
e-mail: camelia.hategan@e-uvt.ro

## Rezumat

*Pandemia COVID-19 a produs un impact semnificativ asupra tuturor aspectelor vieții, dar și asupra raportării financiare a companiilor și a modului de desfășurare a activității de audit. Lucrarea urmărește evidențierea importanței raportării în situațiile financiare a evenimentelor ulterioare produse de pandemia COVID-19, dar și a aspectelor care pot influența semnificativ continuitatea activității companiilor, respectiv cum aceste efecte pot determina modificări asupra calității serviciilor de audit. Studiul a fost realizat pe un eșantion de 60 de companii cotate la Bursa de Valori București, fiind analizate componentele rapoartelor anuale aferente exercițiului financiar 2019, respectiv situațiile financiare, raportul administratorului și raportul auditorului independent. Din cercetarea efectuată a rezultat că efectele generate de pandemia COVID-19 au avut impact semnificativ în majoritatea industriilor studiate, afectând atât la nivelul companiilor buna desfășurare a activităților prin închiderea granițelor, reducerea sau chiar închiderea anumitor activități, stoparea călătoriilor și îngreunarea comunicării cu furnizorii, clienții sau investitorii, diminuarea vânzărilor, amânări de plăți sau necesitatea gestionării optime a costurilor și a resurselor disponibile, cât și la nivelul salariaților prin prestarea muncii la domiciliu, șomajul tehnic sau reduceri de salarii, dar și la nivelul relației client-auditor, prin limitarea călătoriilor în interes de afaceri. Cele mai multe efecte estimate ale pandemiei au fost prezentate în raportul administratorului, o parte dintre efecte fiind menționate și în notele explicative la situațiile financiare. Din punct de vedere statistic declararea de către companii a efectelor pandemiei a fost corelată cu mărimea auditorului, opinia emisă de acesta și numărul mediu de angajați. Din studiu a rezultat faptul că anumiți auditori au evaluat riscurile produse de evenimentele ulterioare declarate de către companii, prezentând incertitudini nesemnificative în unele cazuri, dar și incertitudini semnificative privind continuitatea activității unor companii.*

**Cuvinte cheie:** COVID-19; audit; evenimente ulterioare; continuitatea activității; ajustare

**Clasificare JEL:** M40, M41

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Crucean, A.C., Hațegan, C. D. (2021), Effects of the Covid-19 Pandemic Estimated in the Financial Statements and the Auditor's Report, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 1(161)/2021, pp. 105-118, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/161/001

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/161/001>

Data primirii articolului: 13.11.2020

Data revizuirii: 7.12.2020

Data acceptării: 19.01.2021

## Introducere

Pandemia COVID-19 a produs numeroase schimbări atât la nivelul persoanelor, cât și la nivelul companiilor prin restricțiile impuse de limitare a răspândirii virusului, care au avut grave repercusiuni. Companiile au fost nevoite să evalueze riscurile asociate pandemiei asupra situațiilor financiare, urmând a fi raportate pe măsură ce au loc sau se pot estima. Chiar dacă globalizarea mediului economic a cunoscut o evoluție favorabilă în ultimul timp, pandemia COVID-19 a adus o puternică răsturnare de situație, provocând numeroase blocaje.

Principala preocupare a organizațiilor a fost capitalul uman, prin luarea unor măsuri de protecție a acestuia și limitarea apariției riscului de contaminare cu acest virus. Criza COVID-19 a forțat guvernele să impună măsuri stricte, precum restricționarea călătoriilor chiar și în interes de serviciu sau oprirea temporară a anumitor industrii și, automat, redirecționarea angajaților spre munca la domiciliu, telemunca sau chiar șomaj tehnic.

Pandemia a cauzat un impact semnificativ asupra tuturor aspectelor vieții, dar și asupra raportării financiare și a modului de desfășurare a activității de audit. Auditorii trebuie să fie atenți la adaptarea procedurilor de audit, pentru a culege suficiente probe de audit adecvate pentru a susține opinia de audit, mai ales că riscul de audit a crescut și restricțiile de călătorie la sediul clientului sunt limitate sau chiar interzise în unele țări. Chiar și așa, este imperios necesară respectarea standardelor de audit și a legislației în vigoare pentru a menține nivelul necesar de calitate al auditului.

Deoarece este dificil a se estima perioada pandemiei, entitățile au fost nevoite să efectueze o evaluare minuțioasă a riscurilor și impactului potențial produs de această epidemie, dar și să implementeze măsuri rapide pentru a diminua orice risc. Un set de proceduri general valabil nu se potrivește la toate companiile. În acest caz li se recomandă să contacteze consultanții pentru sfaturi specifice, în funcție de domeniul în care activează compania, de natura activității desfășurate, de țara de origine sau în funcție de orice alt element care ar putea fi afectat de acest eveniment.

Auditorul are responsabilitatea de a planifica și efectua un audit de calitate, aplicând scepticismul profesional și ținând cont de faptul că pot exista anumite circumstanțe care să denatureze situațiile financiare. Un exemplu relevant ar fi consecințele conexe produse de pandemia

COVID-19 care au dus la riscuri de denaturare semnificativă, ca urmare fie a fraudei sau erorii, fie a modificării din mediul de control intern în care operează entitățile, care poate suporta erori în raportarea financiară.

Auditorii trebuie să fie atenți la acești factori de risc și să se asigure că scepticismul profesional este aplicat pe tot parcursul activității de audit. Dacă este identificat sau există o suspiciune de fraudă sau eroare, auditorul trebuie să discute despre aceste aspecte cu conducerea sau, dacă este cazul, cu cei responsabili de guvernare. Dacă nu se pot obține probe despre neconformitățile descoperite, auditorul trebuie să evalueze efectul lipsei de probe suficiente și adecvate asupra opiniei de audit, conform standardelor de audit.

Obiectivul lucrării îl reprezintă analiza modului de prezentare a efectelor generate de pandemia COVID-19 în situațiile financiare anuale încheiate la 31 decembrie 2019 și în raportul administratorilor și dacă aceste efecte au condus la ajustarea situațiilor financiare sau chiar la modificarea opiniei de audit emisă inițial. Eșantionul cuprinde 60 de companii cotate la Bursa de Valori București cu activitate nefinanciară.

Rezultate studiului indică faptul că pandemia COVID-19 a produs numeroase schimbări la nivelul raportării financiare și al activității de audit financiar. În cele mai multe cazuri, companiile au fost nevoite să închidă activitățile desfășurate sau să reducă anumite arii de activitate, acest aspect influențând în mod direct angajații și veniturile companiilor în cauză. De asemenea, bunul mers al pieței economice a fost perturbat prin modificări bruște de prețuri și de cerere la anumite materii prime, producând astfel o stopare a aprovizionării, care a obligat societățile comerciale să gestioneze mai optim stocurile și resursele deja existente. O mare parte din bugetele companiilor au fost alocate pentru achiziția materialelor de protecție și a dezinfectanților, dar și către donații pentru instituții care tratează pacienții de COVID. Singura industrie care a obținut plusvaloare în urma acestei pandemii a fost industria producătoare de produse farmaceutice, care în situația de față a crescut producția medicamentelor utilizate în tratarea și prevenirea contaminării.

Cercetarea oferă o analiză a datelor disponibile privind raportarea evenimentelor ulterioare ca urmare a pandemiei COVID-19 de către companiile cotate din România, dintr-o perspectivă orientată spre necesitatea declarării și evaluării riscurilor care decurg din

evenimentele ulterioare produse de către pandemia COVID-19.

Lucrarea este structurată astfel: o secțiune care conține o sinteză a literaturii relevante privind raportarea efectelor produse de către pandemia COVID-19, urmată de a doua secțiune care descrie metodologia de cercetare. A treia secțiune prezintă rezultatele studiului, iar lucrarea este finalizată cu o parte rezervată concluziilor, limitelor studiului și direcțiilor viitoare de cercetare.

## 1. Analiza literaturii de specialitate

Deoarece pandemia a debutat spontan, specialiștii din domeniul auditului, dar și autoritățile de reglementare a profesiei au fost nevoiți să găsească soluții rapide și viabile pentru a alinia standardele impuse de către profesie la cel mai optim nivel. În acest sens, specialiștii de la *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA) au considerat că restricțiile actuale generate de pandemia COVID-19 afectează atât auditorul, cât și entitățile auditate, auditorii fiind nevoiți să efectueze proceduri de audit pentru a evalua evenimentele înregistrate după întocmirea situațiilor financiare anuale. Aceste evenimente diferă în funcție de industria în care compania auditată activează. În cazul în care entitatea și-a oprit activitatea, evenimentele declarate nu ar trebui să creeze probleme auditorilor. În caz contrar, dacă activitatea companiilor nu a suferit restricții, posibilele denaturări semnificative pot îngreuna procedurile de audit.

De asemenea, s-au efectuat studii și de către specialiștii din firmele de audit din categoria BIG 4. Astfel *KPMG* (2020) a analizat efectul pandemiei COVID-19 în ceea ce privește locul impunerii din punct de vedere al rezidenței fiscale sau legislația de securitate socială aplicabilă. Răspunsurile primite în urma chestionarului au reflectat aplicarea următoarelor măsuri pentru limitarea efectelor pandemiei asupra mediului de business: monitorizarea implicațiilor legale, fiscale și de imigrare în fiecare jurisdicție, revizuirea politicilor de mobilitate a angajaților, îmbunătățirea experienței angajaților, tehnologii de asigurare a securității informațiilor, costuri adiționale generate de diferite forme de desfășurare a muncii și beneficiile aduse asupra companiei, revizuirea pachetelor de remunerare.

*PwC România* (2020) a efectuat un studiu despre continuarea activității companiilor în timpul pandemiei

COVID-19, utilizând un chestionar la care au răspuns un număr de 91 de companii din diverse sectoare. Astfel, 37% dintre companiile chestionate și-au întrerupt parțial sau total activitatea după declararea stării de urgență, 20% și-au restrâns activitatea, 19% au optat pentru munca la domiciliu și 27% afirmă că vor apela la șomajul tehnic.

Profesioniștii de la *Deloitte* (2020) au apreciat că, din perspectiva raportării financiare, entitățile se pot confrunta cu provocări semnificative pentru perioadele de raportare viitoare. Pentru a aborda aceste implicații, experții au sugerat următoarele ajustări asupra elementelor bilanțiere: deprecierea activelor imobilizate, ajustarea stocurilor, provizioane pentru contracte oneroase, precum și provizioane pentru beneficiile angajaților la pensionare.

Specialiștii companiei de audit *BDO International* (2020) consideră că anumiți factori precum: scăderea veniturilor, lichiditate financiară redusă sau riscul privind continuitatea afacerii în pandemie pot afecta durabilitatea companiilor.

*Accountancy Europe* (2020) a propus patru pași pentru o redresare sustenabilă în timpul pandemiei: îmbunătățirea riscului de management, în special în cazul IMM-urilor, trecerea la o economie circulară, adaptarea sectorului public, o schimbare a activității de lobby.

*South African Institute of Chartered Accountants - SAICA* (2020) consideră că modificarea abordării auditului și utilizarea procedurilor alternative poate avea impact asupra activității de audit planificate, necesitând un timp suplimentar pentru finalizare, de unde ar rezulta întârzieri în raportarea financiară a companiilor, în unele cazuri auditorii fiind nevoiți să amâne publicarea raportului de audit sau chiar să efectueze modificări asupra raportului de audit emis inițial.

Auditorul nu are obligația de a efectua proceduri de audit referitoare la situațiile financiare după data raportului de audit. Singura excepție este situația în care auditorul află informații care ar putea determina o modificare a raportului de audit (*IAASB*, 2020). Chiar dacă este importantă ajustarea efectelor pandemiei, la fel de important este ca auditorii să aplice scepticism profesional și să se asigure că ajustările prezentate în situațiile financiare sunt într-adevăr un rezultat al pandemiei și sunt evaluate în mod corect (*Australian Accounting Standard Board - AASB și Auditing and Assurance Standard Board - AUASB*, 2020).

*Committee of European Auditing Oversight Bodies - CEAOB (2020)* a subliniat anumite provocări cu care se confruntă auditorii în urma pandemiei, care ar putea avea un efect negativ asupra calității auditului. Acestea sunt: obținerea unor probe de audit suficiente și relevante, o evaluare amănunțită a entității în ceea ce privește capacitatea acesteia de a-și continua activitatea, analiza informațiilor furnizate de către societăți, din punct de vedere al evenimentelor ulterioare și măsura în care aceste evenimente pot influența situațiile financiare și raportul de audit, evaluarea poziției financiare a entității, a riscurilor principale și a incertitudinilor cu care se confruntă activitatea de audit și, dacă este cazul, să menționeze într-un paragraf dedicat acestei secțiuni în raportul de audit.

*Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB (2020)* a considerat că în această perioadă este foarte importantă comunicarea cu comitetul de audit, iar principalele efecte produse de pandemia COVID-19 asupra situațiilor financiare care trebuie să fie comunicate sunt: modificări semnificative la strategia de audit planificată sau riscuri semnificative identificate inițial care necesită modificări, aspecte legate de politici, practici sau estimări contabile și evaluarea auditorului asupra calității situațiilor financiare a companiei auditate sau orice dificultăți întâmpinate în timpul misiunii de audit.

*The Center for Audit Quality (2020)* a specificat că un alt factor care poate influența calitatea serviciilor de audit este limitarea rezultată din incapacitatea auditorului de a observa rezultatele inventarelor fizice ale clienților, fapt cauzat de restricționarea călătoriilor la sediul clientului. Exemple de riscuri rezultate de pandemia COVID-19: riscul de conformitate; slaba corelare a măsurilor impuse pentru diminuarea riscului contaminării cu nevoile utilizatorilor situațiilor financiare; riscul operațional; stabilirea obiectivelor și a priorităților companiei în timpul pandemiei; riscul de a nu lua măsuri de siguranță a personalului în timpul muncii; riscul financiar - eșec în planificarea numerarului în timpul pandemiei.

*Camera Auditorilor Financiari din România - CAFR (2020)* a formulat recomandări privind implicațiile pandemiei, aceasta fiind considerată „un eveniment ulterior închiderii exercițiului financiar 2019 care poate, sau nu, să determine ajustări asupra cifrelor din situațiile financiare anuale, în măsura în care acestea pot fi estimate într-un mod credibil”.

Toate implicațiile asupra situațiilor financiare anuale, precum și riscul de continuitate a activității necesită o

analiză atentă din partea persoanelor responsabile cu guvernanta și din partea auditorilor financiari.

Standardele de audit conțin recomandări care contribuie la creșterea calității serviciilor de audit prestate. Astfel, conform ISA 701 „Comunicarea aspectelor cheie ale auditului în raportul auditorului independent”, auditorul trebuie să analizeze foarte atent aceste aspecte cheie și să le introducă într-un paragraf special, referitor la impactul riscului de continuitate a activității. În cazul societăților care momentan nu adoptă acest standard, auditorul trebuie să evalueze atent conținutul notelor explicative în care se vor detalia aceste aspecte, dar și evaluarea de risc inclusă în raportul administratorului, conform cerințelor cadrului de raportare financiară.

Al doilea standard care contribuie la creșterea calității serviciilor de audit este ISA 570 „Continuitatea activității”, care specifică faptul că întocmirea situațiilor financiare anuale se bazează pe evaluarea declarațiilor managementului referitoare la capacitatea întreprinderii de a își continua activitatea chiar dacă cadrul general de raportare financiară nu include o cerință în acest sens.

De asemenea, ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă” solicită auditorilor să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă, fie în urma unei fraude sau erori contabile, fie prin înțelegerea entității, a mediului său, a controlului intern, oferind astfel o bază pentru proiectarea și implementarea răspunsurilor la riscurile de denaturare identificate.

În cazul entităților afectate semnificativ de impactul pandemiei COVID-19 este necesar să se ia în considerare posibilitatea întocmirii situațiilor financiare pe baza activității continue, chiar dacă impactul semnificativ asupra activității a avut loc după data de 31 decembrie 2019. Dacă conducerea societății este conștientă de anumite incertitudini care pot afecta semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea, acestea ar trebui să fie menționate și cuantificate în situațiile financiare anuale.

De asemenea, standardul ISA 560 „Evenimente ulterioare” impune includerea în situațiile financiare de la 31 decembrie 2019 a unor note explicative detaliate, astfel încât utilizatorii situațiilor financiare să poată evalua efectele acestor implicații asupra societății în cauză sau chiar a economiei în general.

Impactul pandemiei COVID-19 asupra activității de audit financiar a fost studiată și la nivel internațional prin

elaborarea unor studii științifice, cu precădere calitative, fiind un eveniment dificil de estimat cantitativ. În acest demers, autorii Castka și colab. (2020) au efectuat un studiu calitativ pentru a analiza modul în care au fost realizate serviciile de certificare în urma pandemiei COVID-19. Rezultatele au arătat o adoptare semnificativă a auditării la distanță, chiar dacă aceasta utilizează tehnologii avansate.

## 2. Metodologia de cercetare

Pentru realizarea studiului propus au fost analizate 60 de companii cotate la Bursa de Valori București (BVB) pe piața principală, cu activitate nefinanciară. Pornind de la numărul total de 83 de companii listate, au fost eliminate 12 companii din domeniul financiar, 3 companii internaționale și 8 companii aflate în insolvență sau pe lista specială, rezultând un eșantion de 60 de companii. Datele au fost colectate manual din rapoartele anuale publicate pentru anul financiar 2019 de către companiile incluse în eșantion.

Companiile au fost grupate pe sectoare de activitate, respectiv următoarele industrii: extractivă, prelucrătoare, producție și furnizare de servicii, construcții, comerț, transport și depozitare, hoteluri și restaurante și activități profesionale. Situațiile financiare, rapoartele administratorilor și rapoartele auditorilor au fost analizate pentru perioada specificată, urmărind dacă companiile au identificat evenimentele produse ca efecte care au survenit în urma pandemiei COVID-19 și modalitatea de raportare a acestora în structura raportului anual, precum și măsura în care auditorul a ținut cont de acestea atunci când a exprimat opinia sa ori a fost nevoit să modifice opinia inițială.

Datele rezultate din prima etapă a studiului au fost prelucrate statistic pentru a analiza corelațiile între raportarea evenimentelor identificate ca efecte ale pandemiei (E) menționate anterior și factorii posibili, reprezentați de caracteristicile companiilor (CC), care au condus la raportarea efectelor pandemiei. Astfel, modelul econometric propus este reprezentat de o regresie liniară, conform ecuației:

$$E = \alpha_{it} + \beta_1 CC + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

Unde:

$\alpha_{it}$  – constanta

$\beta_1$  – valoarea beta sau măsura riscului,

$\varepsilon_{it}$  reprezintă componenta eroare,  $\varepsilon \sim N(0, 1)$ .

Pentru evidențierea caracteristicilor companiilor (CC) au fost utilizate ca variabile independente indicatorii referitori la caracteristicile auditorilor, cum sunt: mărimea firmei de audit (A) și tipul opiniei exprimată în raport (O). Incluzerea în modelul econometric a indicatorilor menționați s-a bazat pe studii anterioare privind calitatea situațiilor financiare ale companiilor românești listate la bursă (Bătae, 2019; Istrate ș.a., 2020), precum și pe cercetări în care au fost validați statistic în modelele econometrice (Robu ș.a., 2019; Grosu ș.a., 2019). Pentru a controla fiabilitatea modelului și a reduce riscul de prejudecăți au fost introduse în regresie următoarele variabile de control: categoria de tranzacționare (C), profitabilitatea (P) și numărul mediu de salariați (S). Acești indicatori au fost considerați drept relevanți și în cercetări anterioare, deoarece pot influența comunicarea cu persoanele interesate (Hațegan, 2020; Hațegan ș.a., 2020).

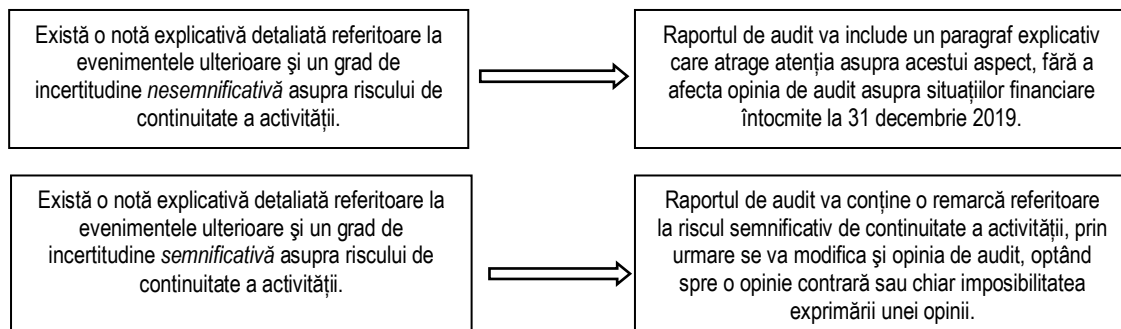
## 3. Rezultate și discuții

Rezultatele obținute au fost grupate pe două direcții: identificarea evenimentelor generate de pandemie și caracteristicile companiilor care au declarat posibilele efecte ale pandemiei asupra activității lor.

### 3.1. Identificarea evenimentelor generate de pandemia COVID-19

În urma studiului efectuat a rezultat că au fost prezentate informații privind efectele pandemiei atât în rapoartele administratorilor, cât și în notele explicative la situațiile financiare. În funcție de conținutul notei explicative privind evenimentele ulterioare auditorul poate include în raportul emis un paragraf explicativ de atragere a atenției asupra evenimentelor cu grad de incertitudine nesemnificativ asupra continuității activității sau poate modifica opinia dacă există incertitudini semnificative asupra acesteia (*Figura nr. 1*). Din rapoartele emise de auditori s-a constatat că au fost identificate numai situații cu grad de incertitudine nesemnificativ astfel că la un număr redus de companii auditorii au atras atenția în rapoartele întocmite asupra incertitudinilor semnificative referitoare la continuitatea activității.

**Figura nr. 1. Evenimente ulterioare generate de COVID-19**



Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

Evenimentele identificate au fost grupate după natura lor și după frecvența apariției acestora. În funcție de natura apariției evenimentelor

declarată de către companii au fost clasificate în 11 categorii, după cum este prezentat în **Tabelul nr. 1.**

**Tabelul nr. 1. Clasificarea evenimentelor identificate**

Nr. crt.	Natura apariției	Eveniment identificat	Număr companii
1	Desfășurarea activității	Reduceri de activitate	14
		Inchidere sucursale	2
		Creșterea producției	3
		Livrare produse noi	3
		Deschideri proiecte noi	3
2	Onorarea contractelor	Livrări naționale	5
		Import-export	3
3	Pierderi	Venituri	3
		Cifra de afaceri	5
		Rata dobândă	1
4	Repartizare costuri	Stoc materii prime	5
		Ajustare costuri fixe	3
		Materiale dezinfectie	4
5	Piața economică	Modificare preț	5
		Modificare cerere	3
6	Amânare plăți/încasări	Furnizori/ clienți	1
		Chirii	1
		Surse de finanțare externă	1
		Datorii față de stat	1
7	Implementare	Continuitate activitate	7
		Prevenție	10
8	Salariați	Muncă la domiciliu	7
		Șomaj tehnic	6
		Reduceri de salarii	1
9	Comunicare cu utilizatorii situațiilor financiare	Sistem on-line	1
		Suport tehnic	1
		Limitare călătorii	3
10	Donații	Către instituții de stat	1
11	Nu au fost declarate		20
	<b>TOTAL</b>		<b>123</b>

Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

Prima categorie conține evenimentele ulterioare care au afectat activitatea propriu-zisă a companiilor analizate, întâlnind în această grupă reduceri temporare de activitate (14 companii), închiderea unor sucursale în țările puternic afectate de către pandemia COVID-19 (2 companii, în cazul industriei extractivă și de producție). Privind din altă perspectivă, pandemia a produs și beneficii în cazul industriei farmaceutice și producătoare de medicamente. Trei companii care produc medicamente utilizate în tratarea acestui virus au previzionat o creștere semnificativă a producției de paracetamol și adoptarea unei strategii de livrare a produselor atât la nivel național, cât și internațional.

A doua categorie de evenimente ulterioare declarate de către companii face referire la imposibilitatea de onorare a contractelor de servicii stabilite anterior pandemiei COVID-19. În acest sens cinci companii au amânat livrările la nivel național și trei companii au declarat că se află în imposibilitatea de a onora obligațiile promise din cauza stopării importurilor și exporturilor.

Din analiza informațiilor a rezultat că pentru majoritatea industriilor pandemia COVID-19 a avut efecte negative, producând pierderi semnificative, cu precădere asupra vânzărilor și automat asupra cifrei de afaceri (declarate de către 5 companii), dar și o diminuare a veniturilor (3 companii) sau scăderea ratei dobânzii de politică monetară (1 companie a declarat acest aspect ca eveniment ulterior).

Toate aceste efecte negative au determinat companiile să gestioneze cât mai optim costurile și resursele disponibile. În această categorie, companiile au declarat ca evenimente ulterioare că este necesară o gestiune optimă a stocurilor de materii prime existente pentru a nu ajunge în imposibilitatea de aprovizionare, în unele cazuri aprovizionarea era din țări puternic afectate, precum China (5 companii), dar și o ajustare a costurilor fixe (3 companii) și alocarea costurilor necesare pentru achiziționarea materialelor de protecție și dezinfectante (4 companii).

Următoarea categorie de evenimente ulterioare face referire la modificările produse la nivelul pieței economice, respectiv modificarea prețului și a cererii de materii prime, cu precădere a petrolului și a țițeiului, care a afectat industria extractivă (8 companii).

Companiile au declarat și necesitatea amânării plăților deja preconizate, ca urmare a scăderii vânzărilor. În această categorie regăsim amânarea plăților pentru

creanțe și datorii care revin clienților și furnizorilor (1 societate), amânarea plății chiriei (1 companie), amânarea datoriilor față de bugetul de stat (1 companie), dar și imposibilitatea de a accesa surse de finanțare externă (1 companie).

Pandemia COVID-19 a forțat entitățile să elaboreze și să implementeze planuri de asigurare a continuității activității (7 companii) și planuri de protecție și prevenire a contaminării cu virusul COVID (9 companii).

O altă categorie de evenimente ulterioare puternic afectate de către pandemia COVID-19 este referitoare la salariații companiilor care au avut de suferit ca urmare a reducerii activității de producție sau chiar închiderea definitivă a anumitor secții sau sucursale. În acest sens, șapte companii au optat pentru prestarea muncii la domiciliu de către salariați, șase companii au fost nevoite să instituie șomajul tehnic și doar o companie a preconizat diminuări de salarii.

Pentru a continua activitatea în condițiile impuse de lege, trei companii au limitat călătoriile de afaceri, o companie a implementat sisteme on-line de comunicare cu utilizatorii situațiilor financiare și o altă companie a elaborat un departament de suport tehnic IT care oferă asistență angajaților și utilizatorilor.

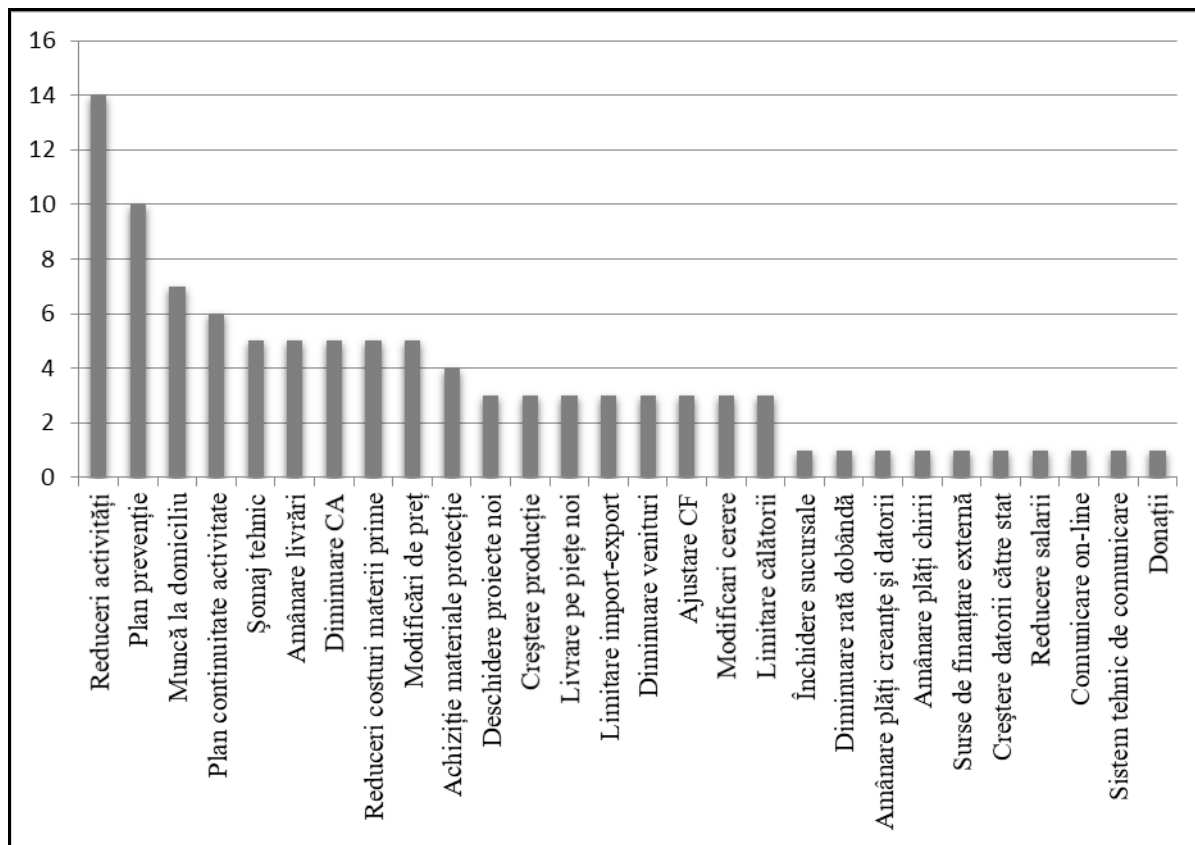
O penultimă categorie de evenimente ulterioare face referire la donațiile făcute de către companiile care nu au fost afectate semnificativ de pandemia COVID. Astfel, o companie (ALRO S.A.) a oferit donații către instituțiile statului care tratează pacienții de COVID, chiar dacă rezultatul financiar obținut de aceasta a fost pierdere.

Deoarece pandemia COVID-19 a debutat brusc și inevitabil, companiile nu au reușit să estimeze exact valoarea efectelor produse asupra situațiilor financiare anuale și asupra elementelor bilanțiere. Din acest motiv, companiile nu au considerat necesară ajustarea situațiilor financiare, fiind valori greu de estimat în cazul evenimentelor ulterioare produse de pandemie.

În urma analizei efectuate am constatat că evenimentele ulterioare declarate de către companii în rapoartele anuale au afectat industriile atât la nivel microeconomic, dar mai ales la nivel macroeconomic, prin impunerea unor restricții stricte de circulație și de desfășurare a activității de producție.

Din cele 60 de companii analizate, 20 nu au declarat evenimente ulterioare produse din cauza pandemiei COVID-19.

**Figura nr. 2. Frecvența evenimentelor generate de pandemie**



Sursă: Proiecție proprie

A doua clasificare a evenimentelor ulterioare produse de pandemia COVID-19 a fost făcută în funcție de frecvența acestora (**Figura nr. 2**). Cele mai des întâlnite sunt reducerile de activitate în diverse industrii, implementarea unor planuri de protecție a angajaților și de prevenție a contaminării și de continuitate a activității, dar și alocarea salariilor în șomaj tehnic sau muncă la domiciliu.

Sunt urmate de efecte rezultate din necesitatea amânării livrărilor, modificarea prețului, repartizarea optimă a costurilor cu materiile prime și diminuarea cifrei de afaceri. Clasamentul este urmat de alocarea costurilor pentru achiziția materialelor de protecție și dezinfectare.

Cu o frecvență mai redusă sunt întâlnite efecte cauzate de închiderea granițelor, creșterea producției de medicamente și livrarea acestora pe piețe noi, diminuarea veniturilor, ajustarea costurilor fixe, modificarea cererii de produse și limitarea călătoriilor de afaceri.

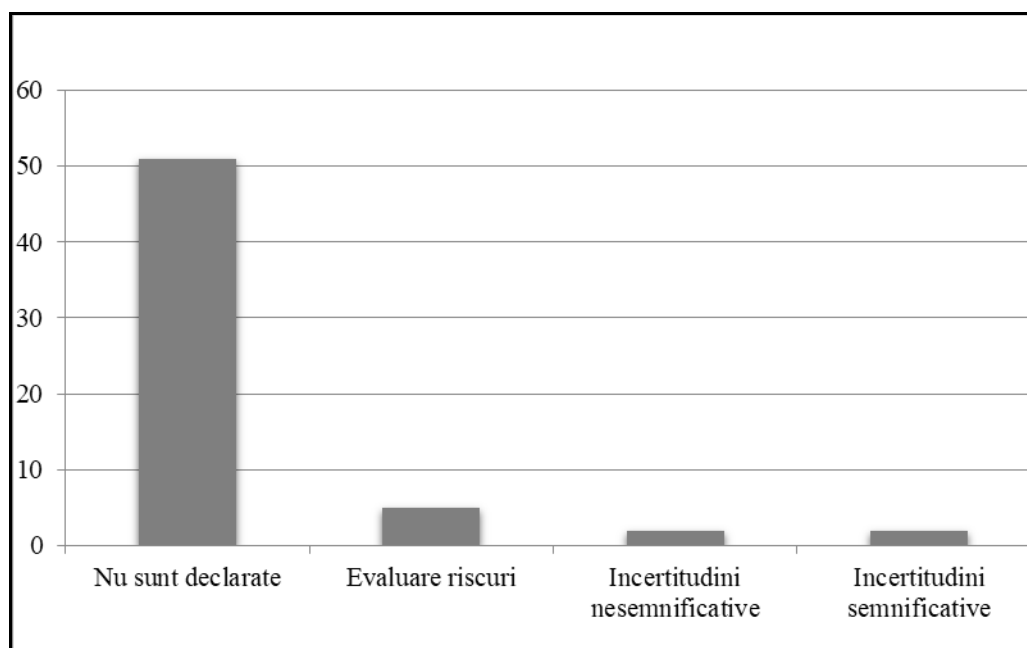
Pe penultimul loc regăsim închiderea activității în industrii grav afectate, iar clasamentul este finalizat cu evenimente ulterioare precum: scăderea ratei dobânzii de politică monetară, amânarea plăților, stoparea accesului la surse de finanțare externă, amânarea plății datorii față de stat, reducerea salariilor, donații oferite către spitale și clinici, dar și implementarea unui suport tehnic și on-line de asistență.

Nici în cazul rapoartelor de audit nu a fost necesară emiterea unei alte opinii de audit sau modificarea raportului inițial. Anumiți auditori au semnalat incertitudini semnificative privind continuitatea activității pentru companiile din industrii afectate semnificativ, în timp ce o parte din auditori consideră că incertitudinile existente în situația actuală nu sunt semnificative și afectează doar temporar continuitatea activității în industriile auditate. De asemenea, o pondere semnificativă de auditori nu au evaluat riscuri sau incertitudini produse de pandemia COVID-19.

Din totalul celor 60 de rapoarte de audit analizate, 51 de rapoarte nu prezintă informații referitoare la evenimentele ulterioare produse de pandemia COVID-19, majoritatea fiind în cazul companiilor care nu au declarat evenimente ulterioare în acest sens (*Figura nr. 3*). Riscurile declarate de către anumite

societăți au fost evaluate de către 5 auditori în rapoartele de audit, 2 auditori au considerat că există incertitudini ne semnificative referitoare la continuitatea activității companiilor și 2 auditori au evaluat aceste incertitudini ca fiind semnificative asupra continuității activității.

**Figura nr. 3. Evaluarea riscurilor de către auditor**



Sursă: Proiecție proprie

### 3.2. Caracteristicile companiilor care au declarat în raportul anual efectele pandemiei COVID-19

Din studiul efectuat a rezultat care au fost companiile care au declarat efectele pandemiei asupra activității lor și modul de declarare a acestora. Pentru caracterizarea companiilor au fost utilizați indicatorii prezentați în *Tabelul nr. 2*.

Din *Tabelul nr. 2* rezultă că două treimi din numărul companiilor studiate au prezentat efectele pandemiei în raportul administratorilor. Numărul mediu de efecte identificate este de 2.05, iar numărul maxim este de 7, la o singură companie. Referitor la prezentarea evenimentelor identificate în notele explicative ale situațiilor

financiare, numărul companiilor care au ales să declare efectele scade la jumătate. Cele mai multe companii au prezentat efectele în nota explicativă „Evenimente ulterioare”, iar un număr redus de companii au menționat și în notele explicative referitoare la politici contabile sau la managementul riscurilor. Ca urmare, scade și numărul mediu de evenimente la 1.07, iar numărul maxim rămâne 7 la o singură companie, dar diferită față de cea care prezintă 7 evenimente în raportul administratorilor. În cazul a 15% (9 companii) din numărul rapoartelor emise de auditori s-au identificat paragrafe care să atragă atenția cu privire la posibile efecte ale pandemiei, acestea fiind menționate de auditorii din categoria Non-BIG4.

**Tabelul nr. 2. Statistica descriptivă**

Variabile	Cod	Descriere	Media	Eroare standard	Deviație standard
<b>Identificarea evenimentelor</b>					
<b>E</b>					
Identificarea evenimentelor în raportul administratorilor	RA	1 – Da 0 – Nu	0.6667	0.06137	0.0475
Număr evenimente identificate în RA	NRA	De la 0 la 7	2.0500	0.2554	1.9781
Identificarea evenimentelor în notele explicative	NE	1 – Da 0 – Nu	0.5000	0.0651	0.5042
Număr evenimente identificate în NE	NNE	De la 0 la 7	1.0667	0.1972	1.5279
Identificarea evenimentelor în raportul auditorilor	RAud	1 – Da 0 – Nu	0.1500	0.0464	0.3601
<b>Caracteristicile companiilor</b>					
<b>CC</b>					
Mărimea auditorilor	A	1 – BIG4 0 – Non BIG4	0.3167	0.0606	0.4691
Opinia auditorilor	O	1 – Fără rezerve 0 – Alt tip opinie	0.8167	0.0504	0.3902
Numărul mediu salariați	S	1 – peste 500 0 – sub 500	0.3833	0.0633	0.4903
Categoria de tranzacționare	C	1 – Premium 0 – Standard	0.2333	0.0551	0.4265
Profitabilitate	P	1 – profit 0 – pierdere	0.8333	0.0485	0.3758

Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

Referitor la caracteristicile companiilor studiate se observă că: numai 31,67% au fost auditate de auditori din categoria BIG4; opinia de audit preponderentă a fost fără rezerve (81,67%); 38,33% din companii au avut un număr mediu de salariați de peste 500; în categoria de

tranzacționare Premium erau incluse 23,33%; iar majoritatea companiilor au obținut profit (83,33%).

Corelațiile existente între prezentarea efectelor pandemiei în raportul anual și caracteristicile companiilor sunt prezentate în **Tabelul nr. 3**.

**Tabelul nr. 3. Matricea corelațiilor**

	RA	NRA	NE	NNE	RAud	A	O	S	C	P
RA	1									
NRA	0.739	1								
NE	0.424	0.297	1							
NNE	0.428	0.375	0.704	1						
RAud	0.099	0.084	0.420	0.136	1					
A	0.253	0.311	0.322	0.490	-0.186	1				
O	0.122	0.122	-0.215	-0.121	-0.283	0.045	1			
S	0.339	0.085	0.171	0.259	-0.235	0.127	0.108	1		
C	0.223	0.227	0.236	0.392	-0.011	0.387	0.058	0.294	1	
P	0.158	0.171	0.000	-0.098	-0.063	0.016	0.135	-0.015	0.141	1

Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

Din analiza corelațiilor se observă că nu există corelații strânse între variabilele analizate.

Totuși pot fi luate în considerare corelațiile moderate existente între variabilele care

reflectă prezentarea efectelor pandemiei (RA, NRA, NE și NNE) cu variabila Auditor, de unde se poate trage concluzia că mărirea auditorilor a influențat într-o măsură moderată raportarea evenimentelor. De asemenea, alte corelații moderate s-au înregistrat între grupul de variabile RA și NNE cu variabilele S și C.

Având în vedere inexistența unor corelații puternice între variabile, pentru a testa gradul de dependență al variabilelor din grupul E cu cele din grupul CC s-a procedat la eliminarea

variabilelor nevalidate din grupuri, astfel că s-a testat modelul econometric numai cu variabilele reprezentative.

Astfel, în **Modelul econometric 1** variabila dependentă a fost reprezentată de numărul efectelor declarate în raportul administratorilor (NRA) și a fost testat cu variabilele independente *mărirea auditorului (A)* și *opinia de audit (O)*. În **Tabelul nr. 4** sunt prezentate rezultatele regresiei.

**Tabelul nr. 4. Rezultatele regresiei pentru Model 1**

Regresia statistică	
Multiple R	0.7372
R Square	0.5435
Adjusted R Square	0.5184
Standard Error	1.9497
Observation	60

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	2	262.5126	131.2563	34.5274	0,0000
Residual	58	220.4874	3.8015		
Total	60	483			

	Coefficienți	Eroare statistică	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
A	1.5526	0.5253	2.9555	0.0045
O	1.6563	0.3271	5.0633	0.0000

Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

În urma prelucrării statistice a rezultat faptul că modificarea celor două variabile influențează într-o proporție de 54% modificarea variabilei dependente, iar Multiple R arată o legătură puternică între variabile. Având în vedere că P-value este semnificativ la 1%. **Modelul 1** poate fi considerat validat.

În **Modelul econometric 2** variabila dependentă a fost reprezentată de numărul evenimentelor identificate în notele explicative (NNE) și a fost testat cu aceleași variabilele independente ca în **Modelul 1**. Rezultatele regresiei sunt prezentate în **Tabelul nr. 5**.

Din prelucrarea informațiilor a rezultat faptul că modificarea celor două variabile influențează într-o proporție de 45% modificarea variabilei dependente, iar Multiple R arată o legătură destul puternică între ele (**Tabelul nr. 5**), dar mai redusă față de rezultatele din **Model 1**.

Având în vedere că P-value este semnificativ la 1% numai pentru variabila A, **Modelul 1** poate fi considerat parțial validat.

**Modelul 2** a fost testat și cu altă variabilă independentă, care a înlocuit variabila nevalidată (O), respectiv numărul mediu de salariați (S). Rezultatele regresiei sunt prezentate în **Tabelul nr. 6**.

**Tabelul nr. 5. Rezultatele regresiei pentru Model 2 (var A)**

Regresia statistică	
Multiple R	0.6740
R Square	0.4543
Adjusted R Square	0.4276
Standard Error	1.3922
Observation	60

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	2	93.5837	46.7919	24.1418	0.0000
Residual	58	112.4163	1.9382		
Total	60	206			

	Coeficienți	Eroare statistică	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
A	1.8385	0.3751	4.9014	0.0000
O	0.3793	0.2336	1.6237	0.1099

Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

**Tabelul nr. 6. Rezultatele regresiei pentru Model 2 (var B)**

Regresia statistică	
Multiple R	0.7076
R Square	0.5007
Adjusted R Square	0.4748
Standard Error	1.3317
Observation	60

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	2	103.1433	51.5716	29.0808	0,0000
Residual	58	102.8567	1.7734		
Total	60	206			

	Coeficienți	Eroare statistică	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
A	1.7388	0.3385	5.1369	0.0000
S	0.8848	0.3076	2.8761	0.0056

Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

În urma prelucrării statistice a rezultat faptul că modificarea celor două variabile influențează într-o proporție de 50% modificarea variabilei dependente, iar Multiple R arată o legătură puternică între acestea. Având în vedere că P-value este semnificativ la 1%, **Modelul 1** poate fi considerat validat.

Rezultatele prelucrării statistice au arătat că numărul efectelor prezentate de companii în raportul anual este în strânsă corelație cu mărimea auditorului. În cazul efectelor pandemiei prezentate în raportul administratorilor s-a identificat o corelație directă și cu tipul opiniei exprimate de auditor, iar în situația prezentării efectelor în notele explicative a rezultat o

corelație cu mărimea companiei exprimată prin numărul mediu de salariați.

## 4. Concluzii

Prin intermediul acestei lucrări au fost prezentate aspectele teoretice și practice referitoare la efectele și evenimentele ulterioare apărute în urma pandemiei COVID-19 atât la nivelul raportării financiare, cât și la nivelul activității de audit.

Pandemia COVID-19 a produs numeroase schimbări asupra tuturor aspectelor vieții, dar și asupra raportării financiare anuale sau chiar a modului de desfășurare a activității de audit planificate.

Principalele industrii afectate au fost industria extractivă, HORECA, transport și cea producătoare într-o oarecare măsură, în timp ce industria producătoare de produse farmaceutice a beneficiat de o creștere de peste 50% a producției de paracetamol și de alte medicamente utilizate în tratarea pandemiei COVID-19.

S-au identificat două categorii de evenimente ulterioare survenite ca urmare a pandemiei COVID: evenimente care nu au ajustat situațiile financiare, caz în care s-a impus includerea în notele explicative și în raportul administratorilor a analizei incertitudinilor și riscurilor la care este expusă entitatea în perioada viitoare și evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale.

Un efect semnificativ al pandemiei a fost limitarea călătoriilor de afaceri, fapt care a făcut mai dificilă planificarea activității de audit, în unele cazuri fiind necesară comunicarea cu clientul doar prin sistemul on-line.

În aceste condiții, auditorii trebuie să acorde mai multă atenție la adaptarea procedurilor de audit, pentru a culege suficiente probe de audit adecvate pentru a susține opinia de audit, mai ales că riscul de audit a crescut. Chiar și așa, este imperios necesară respectarea standardelor de audit și a legislației în vigoare pentru a menține nivelul necesar de calitate al

auditului. Dacă este identificat sau există o suspiciune de fraudă sau eroare, auditorul trebuie să discute despre aceste aspecte cu conducerea sau, dacă este cazul, cu cei responsabili de guvernare. Dacă nu se pot obține probe despre neconformitățile descoperite, auditorul trebuie să evalueze efectul lipsei de probe suficiente și adecvate asupra opiniei de audit, conform ISA 705.

Din analiza efectuată a rezultat că evenimentele cel mai frecvent identificate de companii au fost reducerea activității, anunțarea planurilor de prevenție și munca la domiciliu a angajaților. Două treimi din numărul companiilor analizate au prezentat informațiile referitoare la efectele pandemiei în raportul administratorilor, iar jumătate din numărul total au declarat și în notele explicative la situațiile financiare. În cazul a 15% din numărul companiilor auditorii au inclus în raportul lor un paragraf prin care atrăgeau atenția asupra posibilelor efecte ale pandemiei. Din modelul econometric testat a rezultat o corelație directă între declararea efectelor pandemiei în raportul anual cu mărimea auditorului, precum și cu opinia acestuia sau cu numărul mediu al salariaților. Celelalte caracteristici ale companiilor incluse în model nu au influențat modalitatea de declarare a efectelor pandemiei.

Lucrarea poate fi o sursă bibliografică pentru cercetători în domeniul contabilității și auditului financiar, pentru reprezentanții conducerii întreprinderilor pentru a înțelege necesitatea și importanța raportărilor evenimentelor ulterioare, cu precădere în condiții incerte de criză.

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 atât la nivel național, cât și internațional, precum și analize viitoare privind gradul în care efectele estimate ale pandemiei s-au și întâmplat și modul în care acestea pot influența conținutul rapoartelor anuale.

## BIBLIOGRAFIE

1. Bătae, O.-M., (2019), Expanded Audit Reports and Audit Fees – A Content Analysis on the Romanian Banking Sector, *Audit Financiar*, 4(156), pp. 653-665,
2. Castka, P., (2020), Technology-enhanced Auditing in Voluntary Sustainability Standards: The Impact of COVID-19, *Sustainability*, nr. 12, pp. 2-24
3. Grosu, M., Robu, I.-B., Istrate, C. (2020), The Quality of Financial Audit Missions by Reporting the Key Audit Matters, *Audit Financiar*, 1(157), pp. 182-195.
4. Hațegan, C. D. (2020). The Evaluation of the Communication of the Romanian Listed

- Companies with the Investors. *Audit Financiar*, 18(160), 801-811.
5. Hațegan, C. D., Cureau-Pitorac, R. I., & Hațegan, V. P. (2020). Responsible Communication of Romanian Companies for Ensuring Public Health in a COVID-19 Pandemic Context. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 17(22), 8526.
  6. Istrate, C., Bunget, O.C., Popa, I.E. (2020), Justifications for the Modified Opinions and for Other Observations in the Audit Reports, *Audit Financiar*, 4(160), pp. 785-800.
  7. Robu, I-B., Istrate, C., Herghiligiu, I.V. (2019), The Use of Audit Opinion in Estimating the Financial Reporting Transparency Level, *Audit Financiar*, 1(153), pp. 79-92.
  8. AASB-AUASB, (2020), The impact of Coronavirus on financial reporting and auditor's considerations, disponibil la [https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB19009\\_COVID19\\_FA.pdf](https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB19009_COVID19_FA.pdf), accesat la 07.11.2020
  9. ACCA, (2020), The impact of Covid-19 on Audit and Assurance – challenges and considerations, disponibil la [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/img/respcam/Coronavirus/The%20impact-of-Covid-19-on-Audit-and-Assurance-challenges-and-considerations.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/img/respcam/Coronavirus/The%20impact-of-Covid-19-on-Audit-and-Assurance-challenges-and-considerations.pdf), accesat la data de 06.08.2020
  10. AccountancyEurope, (2020), 4 steps to a sustainable recovery from Covid-19, disponibil la <https://www.accountancyeurope.eu/good-governance-sustainability/4-steps-to-a-sustainable-recovery-from-covid-19/>, accesat la data de 06.08.2020
  11. BDO, (2020), COVID-19: Impact and risk response guide, disponibil la <https://www.c5alliance.com/wp-content/uploads/2020/03/BDO-Coronavirus-Impact-Guide-March-2020.pdf>, accesat la data de 07.08.2020
  12. CAFR, (2020), Recomandări profesionale pentru auditorii financiar legate de implicațiile COVID19, [https://www.cafr.ro/wp-content/uploads/2020/03/Recomandari-pentru-AF-COVID\\_25\\_3\\_20.pdf](https://www.cafr.ro/wp-content/uploads/2020/03/Recomandari-pentru-AF-COVID_25_3_20.pdf), accesat la data de 08.08.2020
  13. CAQ, (2020), Auditor reporting – COVID-19 considerations, disponibil la [https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2020/07/CAQ\\_Auditor-Reporting-COVID-19-Considerations\\_2020-07.pdf](https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2020/07/CAQ_Auditor-Reporting-COVID-19-Considerations_2020-07.pdf), accesat la data de 08.08.2020
  14. CEAOB (2020), CEAOB emphasises the following areas that are of high importance in view of Covid-19 impact on audits of financial statements, disponibil la [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/documents/200325-ceaob-statement-covid-19\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/200325-ceaob-statement-covid-19_en.pdf), accesat la data de 06.08.2020
  15. Deloitte, (2020), Accounting implications of COVID-19: measurement and disclosures, disponibil la <https://www2.deloitte.com/ro/en/pages/audit/solutions/implicatiile-contabile-cauzate-de-impactul-COVID-19-asupra-activitatii-societatilor.html>, accesat la data de 06.08.2020
  16. IAASB, (2020), Subsequent events in the current evolving environment – audit considerations for the impact of COVID-19, disponibil la <https://www.iaasb.org/publications/subsequent-events-current-evolving-environment-audit-considerations-impact-covid-19>, accesat la 07.11.2020
  17. KPMG, (2020), Impactul COVID-19 asupra mobilității internaționale a lucrătorilor, <https://home.kpmg/ro/ro/home/publicatii/2020/04/impact-covid19-mobilitate-internationala-lucratori.html>, accesat la data de 05.08.2020
  18. PCAOB, (2020), COVID-19: Reminders for audits nearing completion spotlight, disponibil la <https://pcaobus.org/Documents/COVID-19-Spotlight.pdf>, accesat la data de 06.08.2020
  19. PwC, (2020), Studiu PwC privind impactul pandemiei Covid-19 asupra afacerilor, <https://www.pwc.ro/ro/media/press-release-2020/studiu-pwc-privind-impactul-pandemiei-covid-19-asupra-afacerilor.html>, accesat la data de 07.08.2020
  20. SAICA, (2020), The impact of COVID-19 on audit considerations, disponibil la <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>, accesat la data de 08.08.2020