

Raportarea financiară conform reglementărilor contabile naționale, în contextul crizei generate de coronavirus

Prof. univ. dr. Corina-Graziella BÂTCĂ-DUMITRU, conf. univ. dr. Alina-Mihaela IRIMESCU

Academia de Studii Economice din București

Abstract

In these troubled times, professional accountants play an important part in short and long-term decision making in order to ensure the survival of companies. What is more, the users of financial information place their trust in professional accountants, hoping that they will be able to cover the effects of the COVID-19 pandemic on the performance of companies as completely and adequately as possible.

How ready are professional accountants to take on the role of helping businesses affected by the pandemic, by providing entrepreneurs with advice?

Key terms: COVID-19, financial statements, national accounting regulations, financial reporting

Termeni-cheie: COVID-19, situații financiare, reglementări contabile naționale, raportare financiară

Clasificare JEL: H12, M41

To cite this article: Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, Alina-Mihaela Irimescu, *Raportarea financiară conform reglementărilor contabile naționale, în contextul crizei generate de coronavirus*, *CECCAR Business Review*, N° 5/2020, pp. 3-12, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.05.01>

Ceea ce ar fi putut fi un caz izolat generat de un virus inedit s-a transformat în câteva luni într-o criză globală care atinge aproape fiecare latură a vieții moderne. Rapiditatea cu care s-a răspândit la nivel mondial este generată, în mare măsură, de complexitatea și interdependența economiilor naționale.

În România, în mai puțin de o lună, mii de societăți, indiferent de mărimea lor, au fost paralizate, confruntându-se cu probleme majore legate de vânzări, imposibilitatea achitării datoriilor scadente din cauza neîncasărilor de creanțe, precum și cu alegeri spinoase cum ar fi cea de a păstra angajații în firmă, de a-i trimite în șomaj tehnic sau de a-i concedia. Conform statisticilor publicate de Ministerul Muncii și Protecției Sociale, aproximativ 10% din populația activă din România este deja în șomaj. Foarte multe dintre societățile afectate fac planuri de supraviețuire și previziuni.

1. Putem vorbi despre un impact asupra societății?

În contextul actual, în care majoritatea societăților au fost afectate de criză, acestea se pot împărți în două categorii: societăți care au fost afectate și societăți care au prosperat în urma acesteia. Din păcate, din prima categorie fac parte mai mulți agenți economici decât din a doua.

Marea majoritate a firmelor care au fost afectate de criză prin închiderea activității sau reducerea semnificativă a acesteia operează în turism, transporturi rutiere, navale, maritime și aeriene, producția și vânzarea de autoturisme, construcții, producția de bunuri care nu sunt vitale în perioada pandemiei (îmbrăcăminte, încălțăminte etc.), servicii financiare (economisire), educație (grădinițe private, unități after school), extracția de petrol

și gaze. Există însă și societăți care în plină criză au prosperat, cum ar fi cele având ca obiect de activitate producția și vânzarea de articole necesare prevenirii, limitării, tratării și combaterii COVID-19, comercializarea de alimente, vânzările online sau cele din domeniul IT care în această perioadă oferă suport tehnic pentru firmele ce trebuie să își modifice infrastructura pentru a le permite salariaților lucrul de acasă.

Măsurile legislative adoptate de autorități în aceste zile vin să sprijine antreprenorii. Unele facilități sunt gândite astfel încât să acopere costurile suportate de afaceri în această perioadă, în timp ce altele oferă răgaz, fiind menite să ușureze presiunea pusă pe lichidități, adică oferă posibilitatea amânării plății anumitor datorii, cum ar fi cele fiscale, ratele (inclusiv dobânzile și comisioanele) la creditele bancare, datoriile privind chiriile, utilitățile și altele.

Totuși, este important de subliniat că aceste datorii nu sunt anulate, ci ele vor trebui la un moment dat plătite.

Prin urmare, societățile trebuie să facă o analiză a alternativelor posibile:

- de a plăti datoriile la momentul scadenței, dacă dispun de numerarul necesar și dacă nu au opțiuni mai atrăgătoare în ceea ce privește utilizarea lui;
- de a amâna achitarea datoriilor, fie pentru că nu au disponibilități, fie în vederea folosirii numerarului pentru alte nevoi stringente sau pentru alte oportunități de afaceri.

Dacă aleg amânarea la plată a datoriilor, antreprenorii trebuie să fie conștienți că este necesar să caute și să identifice surse din care anticipează că vor obține suficiente disponibilități încât la terminarea stării de urgență să le poată plăti integral.

De asemenea, amânarea la plată a ratelor bancare conduce la costuri mai mari cu dobânda pentru companie. Orice dobândă pe care societatea o amână se va adăuga la principalul datoriei existente, plătindu-se dobândă la dobândă.

Orice decizie de a amâna plățile trebuie analizată prin prisma costurilor și beneficiilor sale. Beneficiile pot fi câștigurile realizate prin utilizarea alternativă a numerarului, iar costurile pot fi cele de finanțare suportate pe perioada în care plățile se amână.

Eventuala prioritizare a plăților trebuie să țină cont de scadența datoriilor, de penalitățile și dobânzile de întârziere contractuale, precum și de alte aspecte, cum ar fi semnificația pentru societate a furnizorului sau a creditorului, alternativele de aprovizionare existente sau importanța plății pentru furnizorul respectiv.

2. Cum tratăm impactul asupra situațiilor financiare?

Pandemia de COVID-19 a creat un cutremur în economia internațională. Indicatorii bursieri au scăzut. Impactul asupra situațiilor financiare ale societăților afectate de criză poate fi urmărit diferit în funcție de data acestor situații financiare. În cazul societăților care au ca perioadă de raportare anul calendaristic, pandemia este un eveniment ulterior care nu va duce la ajustarea valorilor prezentate în situațiile financiare, dar, în funcție de impactul crizei asupra activității companiei, va fi necesară prezentarea de informații suplimentare în note.

În cazul unor societăți, primele raportări contabile afectate de criza COVID-19 vor fi cele semestriale, întocmite la data de 30 iunie 2020. Pentru toate firmele, aceste efecte vor fi reflectate și în situațiile financiare anuale întocmite la 31 decembrie 2020 sau la data încheierii anului financiar. Datele menționate anterior sunt valabile pentru entitățile al căror exercițiu financiar coincide cu anul calendaristic. Date diferite de raportare vor avea entitățile care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de cel calendaristic.

În cazul societăților afectate de pandemie, în raportările contabile interimare se vor înregistra scăderi ale activelor ca urmare a deprecierei creanțelor, stocurilor cu mișcare lentă sau imobilizărilor corporale și creșteri ale datoriilor din cauza insuficienței lichidităților. Deprecierea activelor necesită recunoașterea în contabilitate

a unor cheltuieli care, dacă au și o valoare semnificativă, pe fondul scăderii veniturilor din vânzări, ar putea duce la înregistrarea de către companii a unor pierderi semnificative.

În cazul entităților 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 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.

Trebuie luată în considerare și posibilitatea ca societățile să distribuie dividende interimare (din profitul anului curent), caz în care intervine obligația întocmirii de situații financiare interimare. În acest context, suntem de părere că este important ca entitățile care au înregistrat profit la 31 martie 2020 să analizeze cu mare grijă decizia eventuală de a-l distribui sub formă de dividende interimare, deoarece criza poate avea un impact negativ asupra indicatorilor financiari și până la finalul anului 2020 acestea ar putea înregistra o pierdere sau un profit mai mic decât cel din martie.

■ Cum abordăm evenimentele ulterioare?

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.

Există două tipuri de evenimente ulterioare datei bilanțului:

- cele care fac dovada condițiilor existente la data bilanțului, care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale; și
- cele care oferă indicații despre condiții apărute ulterior datei bilanțului, care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale.

Pandemia generată de COVID-19 nu exista la data de 31 decembrie 2019 nici în Europa și nici în țara noastră. Starea de urgență a fost decretată de Organizația Mondială a Sănătății la 30 ianuarie 2020, fiind considerată pandemie începând cu 11 martie 2020.

Ordonanțele militare și decretul aprobat de Guvernul și Președintele României cu privire la măsurile legate de starea de izolare, închiderea magazinelor, șomajul tehnic etc. reprezintă, prin urmare, evenimente ulterioare datei bilanțului care nu fac dovada unor condiții preexistente la 31 decembrie 2019, dată la care se încheie exercițiul financiar pentru majoritatea societăților.

Putem aprecia că pentru companiile care și-au încheiat exercițiul financiar la 31 decembrie 2019 fenomenul cauzat de pandemia de COVID-19 reprezintă un eveniment ulterior datei bilanțului care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare aferente anului 2019.

În măsura în care evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale sunt semnificative, societățile trebuie să prezinte în notele la situațiile financiare informații referitoare la:

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

Exemple de informații care pot fi prezentate în notele la situațiile financiare legate de evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale pot fi:

- întreruperi în lanțurile de aprovizionare;
- scăderea veniturilor din vânzări și, implicit, a încasărilor;
- impactul asupra lichidității, determinat de neîncasarea clienților;
- încetarea/reducerea producției pe anumite perioade pentru unele categorii de bunuri;

- 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;
- renegocierea scadenței unor datorii rezultate din contractele cu furnizorii.

Prezentarea de mai sus nu este limitativă, societățile trebuind să ia în calcul impactul pandemiei asupra afacerii lor în funcție de condițiile specifice în care își desfășoară activitatea.

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

Printre evenimentele care confirmă sau infirmă condițiile existente la data bilanțului și care pot necesita ajustarea situațiilor financiare regăsim:

- creșterea probabilității de neîncasare a unui client incert înscris în bilanț care are piața de desfacere în zonele afectate;
- falimentul neașteptat al unui client înscris în bilanț care are piața de desfacere în zonele afectate;
- scăderea probabilității de neîncasare a unui client incert înscris în bilanț care, din contră, și-a sporit vânzările în condițiile crizei COVID-19 (pentru anumite produse, cererea pe piață pare să fi crescut exponențial);
- stabilirea prin contracte de vânzare a unor prețuri clare, mai mari sau mai mici, pentru anumite active care au fost depreciate la data bilanțului;
- existența unor reduceri comerciale și financiare acordate sau primite după încheierea exercițiului financiar.

Evenimentele care indică circumstanțe noi în condițiile crizei COVID-19, apărute ulterior datei bilanțului și care nu necesită ajustarea situațiilor financiare se pot referi la:

- evoluția nefavorabilă a cursurilor de schimb valutare;
- scăderea valorii de piață a participațiilor deținute în capitalul altor societăți.

■ Ce tratamente aplicăm pentru evaluarea activelor?

La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se aplică **principiul prudenței**, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare cauzate de depreciere sau de pierderea de valoare.

Evaluarea activelor cu ocazia inventarierii de la data de 31 decembrie 2019 s-a făcut la valoarea de inventar, stabilită la acea dată de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați.

Ca atare, evaluarea activelor la finalul anului 2019 a fost făcută fără a ține cont de efectele pandemiei de COVID-19, care erau inexistente la acea dată, și, prin urmare, actualele consecințe nu mai pot fi luate în considerare pentru ajustarea situațiilor financiare în cazul societăților care își încheie exercițiul financiar la 31 decembrie 2019 sau anterior lunii martie 2020.

În cazul societăților care își încheie exercițiul financiar începând cu luna martie 2020, evaluarea cu ocazia întocmirii situațiilor financiare poate arăta pierderi de valoare ale activelor. Aceste deprecieri se vor recunoaște diferit, în funcție de natura activelor afectate.

În cazul imobilizărilor corporale și necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere se pot utiliza diferite **metode de evaluare**:

- metode bazate pe **fluxuri de numerar** – în cazul în care imobilizările sunt în continuare utilizate de societate;
- metode bazate pe **prețul pieței** – în cazul în care activitatea a fost restrânsă sau imobilizările au fost trecute în conservare.

Corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar (în sensul deprecierei) se efectuează, în funcție de tipul de depreciere:

- prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă; sau
- prin constituirea ori suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în situația în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

În cazul societăților care au un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, evaluarea activelor la inventariere trebuie să reflecte și consecințele pandemiei de COVID-19.

Totuși, firmele trebuie să fie atente în a aprecia în ce măsură fenomenul COVID-19 este considerat **un indicator de depreciere** la data raportării, respectiv la impactul acestuia asupra rezultatelor economice ale unui activ care sunt sau vor fi mai slabe decât cele estimate inițial.

Printre consecințele pandemiei de COVID-19 care ar putea oferi indicii de depreciere a activelor se numără:

- contractele recent încheiate sau prețurile de piață ale unor active similare ca grad de uzură și caracteristici tehnice pot indica o scădere a valorii de piață a activului;
- scăderea cererii pentru produsele obținute sau renunțarea la o categorie de produse ca urmare a închiderii unor piețe de desfacere în care acționează entitatea;
- scăderea perspectivelor de vânzare a activelor sau imposibilitatea vânzării lor;
- existența unor planuri de restructurare sau restrângerea activității dintr-o zonă geografică aflată într-un focar, care determină neutilizarea unor instalații de producție;
- trecerea în conservare a unor imobilizări corporale – poate fi cazul restaurantelor, hotelurilor sau pensiunilor închise;
- sistarea pe o anumită perioadă a realizării în regie proprie de imobilizări corporale;
- rezultatul din exploatare generat de imobilizare este vizibil inferior celui prevăzut în buget;
- existența unor indicii privind uzura fizică a activelor, cum ar fi utilizarea lor peste capacitatea normală, în cazul societăților care produc, spre exemplu, materiale sanitare sau dezinfectanți.

Și în cazul **stocurilor**, în măsura în care valoarea contabilă a acestora este mai mare decât cea de inventar, valoarea lor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Valoarea de inventar este reprezentată de valoarea realizabilă netă, prin care se înțelege 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.

În contextul actual, considerăm că următoarele aspecte reprezintă o adevărată provocare în evaluarea stocurilor la inventar:

- cuantificarea impactului perturbării semnificative în anumite sectoare – comerț, transport, turism, construcții – în care desfășurarea normală a activității este pusă sub semnul întrebării sau aceasta nu mai există deloc;
- determinarea valorii realizabile nete pe baza unor surse relevante, cum ar fi, spre exemplu, prețurile din cataloage, întrucât vânzarea câtorva produse dintr-un stoc mare la un preț mic nu indică neapărat o depreciere a întregului stoc;
- estimarea corectă a costurilor cu finalizarea bunurilor sau serviciilor în curs de execuție, costuri care pot fi acum mult mai mari decât pierderile înregistrate dacă s-ar opta pentru nefinalizarea producției, mai ales în cazul în care furnizorii-cheie ai entității nu își mai pot onora ofertele și identificarea altor surse de aprovizionare ar fi prea costisitoare;

- evaluarea cu prudență a stocurilor fără mișcare – spre exemplu, un stoc de materii prime din metal nu se deteriorează fizic; mai mult, utilizarea lui în producția viitoare de bunuri care vor fi vândute cu profit ar trebui să fie un indiciu că valoarea sa nu trebuie ajustată;
- diminuarea valorii stocului, astfel încât marfa să fie recunoscută la valoarea probabilă de vânzare în cazul stocurilor de marfă care se află în depozit de multă vreme și pentru care posibilitatea de valorificare este redusă sau inexistentă la momentul inventarierii;
- determinarea valorii produselor în curs de execuție. În condițiile actuale, poate exista situația în care, din cauza cererii reduse manifestate de piață pentru anumite produse, să fie nevoie de stoparea producției într-un anumit stadiu de execuție. În acest caz, valoarea stocurilor de produse în curs de execuție ar trebui ajustată până la valoarea care ar putea fi recuperată prin valorificarea părților componente ale produselor aflate în stadiul intermediar de producție.

Creanțele față de clienți reprezintă o categorie aparte de active care pot fi depreciate. Introducerea în legislație a posibilității ca entitățile să recunoască ajustări pentru deprecierea creanțelor și în cursul exercițiului financiar, cu ocazia raportărilor periodice, va avea impact în cazul în care se optează pentru distribuirea de dividende interimare și implicit pentru întocmirea situațiilor financiare interimare în primul trimestru al anului 2020.

Evaluarea la inventar a creanțelor se face la valoarea lor probabilă de încasare, iar diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a acestora se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor. Pentru creanțele incerte trebuie să se constituie ajustări pentru pierderea de valoare.

Recomandările specialiștilor în cazul crizei actuale, când orice zi de întârziere în încasarea creanțelor are impact asupra propriului flux de numerar, se referă la:

- monitorizarea permanentă a sumelor de încasat și contactarea clienților în momentul în care sumele de plată sunt depășite;
- efectuarea fără întârziere a demersurilor legale de încasare sau, dacă este posibil, renegocierea unor clauze contractuale;
- transferul clienților în categoria celor incerți atunci când situația financiară a debitorilor este clar compromisă – faliment, incapacitate temporară de plată;
- în vederea reflectării realității, constituirea ajustărilor pentru deprecierea creanței în momentul în care nu se cunoaște nici dacă aceasta va fi încasată sau nu, nici când va fi încasată, fără a lua în calcul facilitățile fiscale de deductibilitate (de exemplu, trecerea celor 270 de zile de la data scadenței).

■ Sunt necesare provizioanele și în ce condiții ar trebui constituite?

În contextul crizei determinate de COVID-19, societățile au fost puse în situația de a-și întrerupe sau de a-și reduce activitatea ori de a se restructura. Toate aceste ipoteze se traduc în contabilitate prin **constituirea de provizioane**. Expertul contabil trebuie să analizeze dacă sunt întrunite condițiile cumulative de constituire a provizioanelor și, pentru cea mai bună estimare a datorii probabile, să le înregistreze în mod corespunzător. Provizioanele se constituie și se actualizează cel puțin la fiecare dată de raportare a situațiilor financiare.

Provizioanele pentru litigii sunt adecvate în cazul în care societatea este acționată în judecată și estimează o pierdere probabilă în urma aceluși litigiu. Este foarte probabil ca numărul de procese să crească semnificativ după încetarea crizei, fie că este vorba despre litigii de muncă, fiscale sau comerciale. Totuși, cheltuielile cu aceste pierderi probabile viitoare se recunosc doar în măsura în care societatea consideră că este probabil ca

procesele respective să fie pierdute și doar dacă sumele sau beneficiile care vor trebui transferate celor cu care se judecă pot fi estimate credibil.

Este important de subliniat că pierderile viitoare din exploatare estimate nu se vor recunoaște ca provizioane, cu excepția cazului în care sunt generate de contracte oneroase.

Provizioanele pentru garanții acordate clienților se evaluează la fiecare dată de raportare, luându-se în considerare vânzările efectuate în cursul perioadei (la marea majoritate a companiilor, aceste vânzări s-au diminuat dramatic, așa cum se întâmplă în cazul vânzărilor de electrocasnice), valoarea reparațiilor realizate în cursul perioadei pentru produsele aflate în garanție și valoarea garanțiilor aferente produselor care au ieșit din perioada de garanție. Pe baza tuturor acestor informații se actualizează soldul provizionului pentru garanții acordate clienților.

Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situații:

- vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
- închiderea unor sedii ale entității;
- modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
- reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura și scopul activităților entității.

Foarte multe societăți se află în situația de a-și închide sediile sau de a-și reorganiza activitatea, orientându-și activitatea de producție către articolele sanitare necesare prevenirii și combaterii COVID-19. În aceste situații, companiile trebuie să constituie provizioane pentru restructurare.

Provizioanele pentru contracte oneroase se constituie în situația în care societatea identifică anumite contracte din care nu poate ieși fără penalizări semnificative și pentru care estimează costuri mai mari decât beneficiile generate de finalizarea acestora conform înțelegerii inițiale. Pierderile estimate se recunosc ca un cost al perioadei actuale prin actualizarea pierderilor nete anticipate a fi suportate pe perioada contractului.

Provizioanele pentru terminarea contractelor de muncă includ sumele estimate a fi plătite de societate salariaților în urma terminării contractelor de muncă, în acest context putând fi cauze legate de pandemia de COVID-19. Sumele respective trebuie să țină cont de contractele colective și individuale de muncă și pot cuprinde un număr de salarii corelat cu numărul de ani lucrați în entitate sau pot fi calculate de societate pentru a-i convinge pe salariați să încheie de bunăvoie relația de muncă cu aceasta.

Dacă la data raportării valoarea obligației se poate estima cu credibilitate mare, în contabilitate se va înregistra o datorie. Dacă, în schimb, valoarea datoriei estimate are elemente de incertitudine, se constituie un provizion. Ulterior datei de raportare, la trecerea datoriei pe statul de salarii, adică atunci când datoria probabilă devine certă, provizionul se anulează.

3. Există implicații asupra principiului continuității activității?

Societățile nu vor întocmi situațiile financiare anuale pe baza principiului continuității activității dacă organele de conducere stabilesc, după data bilanțului, fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nicio altă variantă realistă în afara acestora.

Deteriorarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare ulterior datei bilanțului indică nevoia de a analiza dacă presupunerea privind continuitatea activității este încă adecvată.

Dacă administratorii unei entități au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative. În cazul în care situațiile financiare anuale nu sunt întocmite pe baza principiului

continuității, această informație trebuie prezentată, împreună cu motivele care au stat la baza deciziei conform căreia entitatea nu își mai poate continua activitatea.

Principiul continuității activității presupune că entitatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității. Cu alte cuvinte, într-o lume incertă, trebuie să estimăm cu suficientă credibilitate posibilitatea sau imposibilitatea continuării activității societății, riscurile care ne pot afecta afacerea.

Conducerea entității sau administratorul trebuie să stabilească în care dintre **următoarele cazuri** se află societatea:

1. **Aplicarea principiului continuității activității nu este adecvată.** Societatea **nu** va întocmi situațiile financiare anuale pe baza principiului continuității activității dacă:

- după data bilanțului organele de conducere stabilesc că intenționează să o lichideze;
- după data bilanțului organele de conducere stabilesc că intenționează să sisteze activitatea entității;
- după data bilanțului organele de conducere stabilesc faptul că aceasta nu își poate continua în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității.

2. **Nu există incertitudini** în evoluția previzionată a activității care să pună sub semnul întrebării capacitatea entității de a-și continua activitatea în viitorul apropiat. Este cazul în care compania are un trecut cu activitate profitabilă și suficiente resurse financiare care încă îi permit supraviețuirea o anumită perioadă sau cazul societăților care au raportate rezultate în creștere pe perioada crizei. În această situație, evaluarea continuității activității nu necesită o analiză detaliată.

3. **Există incertitudini** importante privind continuitatea activității generate de pandemia de COVID-19 și acestea pun sub semnul întrebării principiul continuității activității. În acest caz, cu cât societatea este mai mare și cu cât activitatea sa este mai complexă, cu atât analiza continuității activității trebuie realizată mai detaliat.

Următoarele aspecte pot fi luate în considerare:

- existența unei situații nete negative;
- existența de fluxuri de numerar din exploatare negative;
- pierderea de piețe principale provocată de închiderea frontierelor;
- generarea unor pierderi substanțiale din exploatare din cauza întârzierilor în producție;
- apariția unor deficiențe importante în aprovizionare provocate de imposibilitatea găsirii unor surse alternative fără costuri sau riscuri semnificative;
- apariția de dificultăți cu forța de muncă din cauza carantinei, îmbolnăvirilor sau a forței de muncă ce nu mai poate fi detașată în zonele de focar;
- existența unor indicatori financiari cheie nefavorabili;
- retragerea sprijinului financiar de către partenerii de afaceri;
- imposibilitatea obținerii de finanțări pentru investițiile de bază, amânarea termenelor și a investițiilor;
- expunerea prea mare la monedele străine;
- imposibilitatea plății datoriilor la data scadenței și inexistența perspectivelor realiste de reînnoire a creditelor sau de rambursare a acestora;
- existența unor procese pe rol împotriva societății care, dacă vor fi câștigate de parteneri, pot avea drept rezultat pierderi semnificative pentru aceasta.

Lista prezentată mai sus nu este exhaustivă, iar existența individuală a unui element nu semnifică întotdeauna existența unei incertitudini semnificative. Prin urmare, ținând cont de raționamentul profesional, se recomandă o analiză cât mai detaliată a situației care ar putea conduce la neaplicarea principiului continuității.

Exemplu

În continuare este prezentat un exemplu de informații legate de continuitatea activității ce pot fi incluse în notele la situațiile financiare, în cazul societății Accesorii SRL, care își încheie exercițiul financiar la data de 31 decembrie 2020.

„Entitatea a fost nevoită să-și reducă producția de bunuri pe fondul crizei provocate de COVID-19. Barierele apărute în lanțurile de aprovizionare (principala materie primă era achiziționată din China. După ce s-a sistat aprovizionarea din această țară, s-a apelat la un furnizor local, dar prețul de achiziție a fost mai mare, iar calitatea produsului, inferioară celei din China), coroborate cu reducerea cererii pentru produsele companiei și cu scăderea forței de muncă din cauza carantinei instituite în orașele Suceava și Țândărei, au condus la întâzieri în livrarea produselor către clienți. Societatea Accesorii SRL a trimis în șomaj tehnic 40% din personal.

Unii dintre clienți au acționat societatea în judecată pentru calitatea produselor livrate și pentru neonorarea contractelor în derulare.

Societatea Accesorii SRL a înregistrat o pierdere din exploatare și o insuficiență de lichidități (încasarea creanțelor fiind semnificativ afectată de criză), astfel încât nu a reușit să-și achite datoriile față de furnizori și bănci, apelând în cele din urmă la eșalonarea la plată a ratelor. Compania a obținut Certificatul de Situație de Urgență, cu ajutorul căruia a beneficiat de amânarea datoriilor față de furnizorii de utilități, precum și față de furnizorii de spații comerciale și depozite cărora le datorează chiriile.

Continuitatea activității societății este afectată de incertitudini. Totuși, în urma analizei efectuate, considerăm că această premisă este îndeplinită și, ca atare, situațiile financiare au fost întocmite pe baza conceptului contabilității de angajamente. Managementul face eforturi pentru a relansa activitatea societății, căutând noi clienți, identificând costurile secundare ale companiei care pot fi reduse, precum și activele care pot fi vândute. Suplimentar se caută noi surse de finanțare, inclusiv creditarea de către acționari.”

4. Este nevoie de prezentarea de informații suplimentare în notele explicative?

Din dorința de a satisface nevoia de informare a tuturor categoriilor de utilizatori ai situațiilor financiare, prin notele explicative se pot oferi informații în plus față de cele cerute pentru formatul standard de raportare națională. În contextul actual, trebuie înțeleasă mai mult ca oricând oportunitatea oferirii de informații suplimentare în notele la situațiile financiare, pentru evidențierea efectului tranzacțiilor particulare, tratamentelor adaptate și noilor condiții economice și legislative asupra lor. În acest sens, pot fi introduse informații suplimentare precum cele de mai jos:

- **informare cu privire la derogarea de la conformitatea cu unele prevederi ale reglementărilor;**
- **informare cu privire la situația de incapacitate de asigurare a continuității activității;**
- **informare privind valorile brute ale creanțelor și datoriilor compensate;**
- **informare privind modificările de politici contabile.**

În condițiile crizei provocate de COVID-19, în funcție de raționamentul profesional ales, putem opta din proprie inițiativă pentru modificarea politicilor contabile, spre exemplu:

- schimbarea metodei de evaluare a stocurilor la ieșire;
- schimbarea, dacă situația permite, a contabilității stocurilor, trecând de la inventarul permanent la cel intermitent sau invers.

În toate cazurile de mai sus, modificările trebuie justificate în notele la situațiile financiare. Dacă însă, spre exemplu, a fost închis un restaurant ori un hotel sau au fost trimiși salariații în șomaj tehnic ca urmare a noilor reglementări adoptate în condiții de criză, justificarea nu este necesară;

- **informare cu privire la reevaluarea imobilizărilor corporale;**
- **informare privind absența comparabilității între valorile aferente a două perioade succesive, prezentate în situațiile financiare.**

5. Există impact asupra raportului administratorilor?

Odată cu depunerea situațiilor financiare trebuie prezentat și raportul administratorilor. În cadrul acestui raport, administratorii vor prezenta fidel dezvoltarea și performanța activității entității și poziția sa financiară, precum și o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care aceasta se confruntă.

Pentru societățile care întocmesc situațiile financiare la data de 31 decembrie 2019, raportul administratorilor va cuprinde activitatea anterioară crizei generate de pandemia de COVID-19, fără a ține cont de impactul acesteia. Totuși, administratorii trebuie să prezinte utilizatorilor informații privind modul în care criza actuală afectează compania în prezent, precum și impactul asupra planurilor de viitor ale afacerii. Prezentarea trebuie însoțită și de explicarea măsurilor ce se vor lua pentru a minimiza efectele negative asupra rezultatelor companiei.

Societățile care au un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic vor prezenta pe larg impactul pandemiei de COVID-19 asupra:

- mediului economic: principalii factori macroeconomici cu implicații majore asupra activității societății; efectele crizei asupra activității de exploatare;
 - principalilor indicatori financiari;
 - situației financiare;
 - guvernantei corporative: modificarea normelor de funcționare internă; organizarea comitetelor de criză; circuitul informației; votul online;
 - managementului riscului: posibilele rupturi în lanțurile de aprovizionare și inexistența unor planuri de acțiune în cazul situațiilor de urgență apărute; imposibilitatea furnizorilor de a asigura continuitatea ofertei; gestiunea riscului legat de invocarea unor clauze de forță majoră din partea furnizorilor sau a clienților; riscul imposibilității urmăririi expedierilor în timp real; riscurile legate de loialitatea clienților; blocajele în producție; gestionarea riscului de neîncasare a creanțelor; realizarea unei strategii pe termen scurt, mediu și lung de relansare a activității societății;
 - responsabilității sociale și de mediu etc.

Punerea la dispoziție a acestor raționamente și tratamente adaptate contextului actual le oferă utilizatorilor informațiilor financiar-contabile posibilitatea de a înțelege modul în care acestea au fost aplicate, permițând în același timp realizarea de comparații și luarea de decizii eficiente atât pe termen scurt, cât și pe termen mediu și lung.

Adesea numită limbajul afacerii, contabilitatea are rolul ei vital în derularea acesteia, prin oferirea de informații actuale și esențiale în aprecierea performanței și luarea de decizii, iar expertul contabil este consilierul principal al afacerii în momentele de criză.

Informații utile despre mediul economic în contextul pandemiei de coronavirus găsiți și pe pagina dedicată – www.covid-19.ceccar.ro!

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.