# CONTABILITATEA ȘI AUDITUL IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

*Natalia GROZAVU,* masterandă
**CZU: 657.423** ***natalia.grozavu111@gmail.com***

*Tangible assets have a dominant authority in the economic field and are structured in such a way that they cover all areas in the entity's economy such as: accounting, analysis, taxation and analysis. This article investigated problems related to the recognition, evaluation, accounting and settlement methods of tangible assets; identifying and analyzing issues related to planning, exercising, collecting evidence and completing the audit of tangible assets.*

Privitor la noțiunea de *imobilizări corporale,* este nouă pentru cadrul legislativ din țara noastră, până în anul 2014 utilizându-se noțiunea veche de *active materiale pe termen lung*.

SNC „Imobilizări necorporale și corporale" definește imobilizările ca active deţinute pentru a fi utilizate o perioadă mai mare de un an în activitatea entităţii sau pentru a fi transmise în folosinţă terţilor, iar imobilizările corporale – ca imobilizări sub formă de mijloace fixe, terenuri, imobilizări corporale în curs de execuţie şi resurse minerale [1].

Începând cu 01.01.2020, odată cu intrarea în vigoare a Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 48 din 12.03.2019, imobilizările corporale includ și investițiile imobiliare [2]. Acestea au fost incluse în componența imobilizărilor corporale preluându-se din experiența României și a Federației Ruse, deoarece nici IAS 16, nici Directiva 2013/34/UE nu consideră investițiile imobiliare ca parte a imobilizărilor corporale. Noțiunea din SNC „Imobilizări necorporale și corporale" a investițiilor imobiliare corespunde în totalitate cu cea din IAS 40 „Investiții imobiliare" [3].

În acest articol, sunt prezentate principalele aspecte din legislaţia contabilă şi particularităţile unei misiuni de audit referitor la imobilizările corporale, aducând în prim-plan SNC, precum şi analiza, modul de efectuare a procedurii de audit intern în vederea sintetizării cât mai corecte a informaţiilor financiare aferente imobilizărilor corporale.

În SNC „Imobilizări necorporale și corporale” sunt reflectate etapele circuitului contabil al imobilizărilor corporale în cadrul entității de la intrarea acestora până la derecunoașterea lor [1]:




Fig. 1. Etapele succesiunii imobilizărilor corporale în cadrul entității

Recunoașterea imobilizărilor corporale este importantă în determinarea situațiilor financiare a entității. Deși pare un proces simplu, câteodată ies la iveală diverse dificultăți în stabilirea elementelor principale ale unui obiect, de aceea trebuie să cunoaștem condițiile de recunoaștere stabilite de standard.

SNC „Imobilizări necorporale și corporale” specifică două tipuri de evaluare: evaluarea inițială și evaluarea ulterioară [1]. Evaluarea inițială presupune înregistrarea imobilizărilor la costul de intrare.

Evaluarea ulterioară presupune determinarea valorii activului la sfârșitul perioadei de raportare în bilanțul entității. Prin exemplul de mai jos, deosebim elementele care constituie investițiile imobiliare:

*Tabel*

Metodele de evaluare ulterioară a investiţiilor imobiliare

| Metodele de evaluare ulterioară a investiţiilor imobiliare – se utilizează o singură metodă pentru toate investiţiile imobiliare ale entităţii şi se menţionează în politicile contabile | |
|---|---|
| **Metoda bazată pe valoarea justă potrivit IAS 40** [3] | **Metoda bazată pe reevaluare potrivit SNC** [1] |
| – Valoarea justă a investiţiei imobiliare poate fi stabilită de către entitate de sine stătător sau de un evaluator independent<br>– Nu calculează amortizarea şi deprecierea investiţiilor imobiliare<br>– Diferenţele de valoare care apar în urma modificării valorii juste a investiţiei imobiliare se contabilizează prin conturi de venituri şi cheltuieli | – Se efectuează cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data raportării<br>– Clasele de imobilizări a căror valoare justă suferă modificări semnificative şi fluctuante se reevaluează anual, iar clasele de imobilizări cu modificări nesemnificative ale valorii juste – o dată în 3-5 ani<br>– Surplusul din reevaluare se reflectă în rezerva de reevalure, din componența capitalului |

Potrivit exemplelor prezentate *supra*, criteriile din SNC sunt mai laconice, iar ultima caracteristică lărgește definiția investițiilor imobiliare, în comparație cu cea din IAS.

Imobilizările corporale se derecunosc la ieșirea acestora, în cazul lichidării din motivul uzurii fizice și/sau învechirii morale, distrugerii în urma calamităților naturale etc. sau în urma transmiterii prin vânzare, în baza unui contract de leasing financiar, schimb, donație [1].

Procesul de planificare al unei misiuni de audit intern constă din patru etape principale:

| | |
|---|---|
| **Inițierea misiunii de audit intern** | • Ordinul cu privire la efectuarea misiunii de audit intern |
| **Planificarea preliminară** | • Declarația de interese<br>• Plan al misiunii de audit intern |
| **Organizarea şedinţei preliminare şi perfectarea procesului-verbal al acestei şedinţe** | • Procesul-verbal al ședinței de deschidere |
| **Programul de lucru al misiunii de audit intern** | • Programul de lucru al misiunii de audit intern |

Fig. 2. Etapele procesului de planificare a misiunii de audit intern

Etapele derulării misiunii de audit în teren și activitățile de realizare sunt următoarele:

*Etapa I. Colectarea probelor de audit:*

- *Testarea de conformitate,* prezentul test este elaborat prin Chestionarul de testare a controalelor interne aferente procesului supus misiunii de audit intern.
- *Testarea substanțială,* se efectuează procedura de testare a activelor imobilizate aferentă existenței indicilor deprecierii, conform următorilor pași: se emite ordin cu privire la testarea activelor la depreciere; se întocmește proces-verbal privind realizarea testării; se întocmește raportul cu privire la rezultatele testării existenței indicilor deprecierii.

*A II-a etapă – Analiza şi evaluarea informaţiilor*, se elaborează fișa problemelor care este un formular tipizat și are următoarele criterii: Problema depistată, Constatările; Cauzele problemei; Consecinţele problemei; Recomandările și Soluţiile problemei constatate.

*A III-a etapă – Documentarea lucrărilor,* se întocmesc testele de audit și se perfectează fișele de lucru ale misiunii de audit intern.

Rezultatele auditului intern sunt dezvăluite în raportul de audit, care se prezintă în format şi structură standarde şi este compus din *trei capitole*:

*Capitolul introductiv* cuprinde principalele date de identificare ale misiunii: titlul, subdiviziunea auditată şi durata acţiunii de auditare; componenţa echipei de auditare; numărul ordinului de efectuare a misiunii de audit intern; tipul misiunii de audit, de asemenea şi procesele supuse auditului.

*Capitolul doi* conţine constatările şi recomandările misiunii prezentate pe fiecare obiect auditat. Formulările auditorului sunt bazate pe probele de audit efectuate conform formularelor tipizate.

*Capitolul trei* exprimă o apreciere generală privind constatările şi recomandările prezentate, care se bazează pe probe obţinute la auditare şi care au fost aduse la cunoştinţa conducerii entităţii.

Procedura de finalizare a raportului de audit intern are ca scop să asigure prezentarea de înaltă calitate a rezultatelor misiunii, care să se bazeze pe informaţii suficiente, sigure, relevante şi utile.

***Referințe:***

1. SNC „Imobilizări necorporale și corporale” aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06 august 2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, nr.177-181 din 16 august 2013.
2. Ordinul MF cu privire la aprobarea modificărilor la Ordinul MF nr. 118/2013: nr. 48 din 12 martie 2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2019, nr. 101-107.
3. IAS 40 „Investiții imobiliare” [online]. [citat 02.05.2019]. Disponibil: http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1

*Recomandat*
*Valentina PANUȘ, dr., conf. univ.*