

ASPECTE NOI ÎN AUDITUL IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Amarfii-Railean Nelli, dr. conf. univ. USARB

Accounting reform and the changes in accounting legislation in Republic of Moldova, have a decisive impact both on the organization of accounting and financial reporting, as well as on the procedures used in the audit. The accounting practices require a review of procedures applied for the audit of qualitative aspects of financial statements. According to the International Standards in Audit, the auditor should provide reasonable assurance regarding the reliability of the information presented in the financial statements. This article examines the issues faced by auditors in examining recognition, measurement and depreciation of asset, as a result of the implementation of new accounting practices.

Key words: *examining recognition, the National Accounting Standards, accounting and auditing reform.*

INTRODUCERE

Reforma contabilității în Republica Moldova, schimbările recente în legislația financiar-contabilă, au un impact determinat atât asupra modului de organizare a evidenței contabile și raportării financiare, cât și asupra modului de exercitare și a procedurilor folosite în cadrul misiunilor de audit a entităților economice autohtone. Intrarea în vigoare la 1 ianuarie 2014 a *Standardelor Naționale de Contabilitate* (în continuare SNC) și aplicarea lor obligatorie, începând cu 01 ianuarie 2015, în practica contabilă impune revizuirea procedurilor analitice aplicate pentru auditarea aspectelor calitative a tuturor compartimentelor situațiilor financiare. Conform prevederilor *Legii privind activitatea de audit* (nr. 61-XVI din 16.03.2007) și *Standardelor Internaționale de Audit*, auditorul trebuie să prezinte o asigurare rezonabilă privind veridicitatea informațiilor prezentate în situațiile financiare, respectând legislația în domeniu.

Articolul dat examinează problemele cu care se confruntă auditorul în cadrul verificării immobilizărilor corporale ca rezultat al implementării în practica contabilă a noilor *Standarde Naționale de Contabilitate*.

SCOPUL, SURSELE DE INFORMARE ȘI REGLEMENTAREA NORMATIVĂ A AUDITULUI IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Scopul auditului immobilizărilor corporale constă în obținerea dovezilor de audit care să confirme aspectele calitative ale situațiilor financiare: existența, drepturi și obligații, veridicitate, plenitudine, evaluare, măsurare, prezentare și dezvăluire.

Sursele de informații pentru auditul immobilizărilor corporale sunt registrele contabile ale immobilizărilor corporale, rapoarte sau acte de evaluare, facturi comerciale, contracte de arendă, locațiune, leasing, fișe de evidență, procese verbale de punere în funcțiune, calculul amortizării, modalitatea de calcul a lor.

Auditului immobilizărilor corporale este reglementat de următoarele acte normative: *Standardele Internaționale de Audit*, *Legea privind auditul*, *Codul eticii profesionale a contabililor și auditorilor*, politicile contabile ale entității, elaborate în conformitate cu prevederile *Standardului Național de Contabilitate* „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” și „Imobilizări necorporale și corporale”.

Auditul aspectelor calitative ale situațiilor financiare la compartimentul immobilizări corporale se referă la următoarele aspecte: existența, immobilizările corporale există de facto la data situațiilor financiare; drepturi și obligații, immobilizările corporale la data situațiilor financiare sunt constatate în conformitate cu cerințele stabilite de politicile contabile ale entității, S.N.C., alte acte normative și legislative care guvernează entitatea dată; veridicitate, intrările și ieșirile de immobilizări corporale au fost înregistrate corect și au avut loc cu adevărat în perioada raportată; exhaustivitate, toate immobilizărilor corporale, tranzacțiile sau evenimentele care au generat aceste active sunt contabilizate și dezvăluite în conformitate cu

cerințele stabilite; evaluare, imobilizările corporale sunt evaluate și calculate corect potrivit normelor legale; măsurare, tranzacțiile economice sau evenimentele care se referă la imobilizări corporale sunt contabilizate cu un grad înalt de exactitate, și aceste tranzacții/evenimente se referă la perioada de gestiune corespunzătoare în conformitate cucerințele stabilite; prezentare și dezvăluire, soldurile conturilor imobilizărilor corporale au fost identificate, grupate și înregistrate corect.

AUDITUL IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Obiectul auditului imobilizărilor corporale constituie activele care îmbracă o formă fizică naturală, deținute pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an în activitatea entității sau pentru a fi transmise în folosință terților. S.N.C. „Imobilizări necorporale și corporale” definește imobilizările corporale ca „*imobilizări sub formă de mijloace fixe, terenuri, imobilizări corporale în curs de execuție și resurse minerale*”. La categoria imobilizărilor corporale în curs de execuție, conform aceluiași standard, se referă „*imobilizări corporale procurate sau aflate în procesul de creare și de pregătire pentru utilizare după destinație, până la transmiterea lor în exploatare*”.

Conform noilor prevederi mijloacele fixe reprezintă imobilizări aflate în exploatare, valoarea unitară a cărora depășește plafonul valoric impus de *Codul Fiscal* sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile. Determinarea individuală a pragului de semnificație pentru recunoașterea mijloacelor fixe în contabilitate este o practică nouă. Entitățile economice care au optat pentru recunoașterea mijloacelor fixe în baza pragului de semnificație, trebuie să argumenteze valoarea adoptată în politicile sale contabile, la rândul lor, auditorii vor fi preocupați de corectitudinea și rezonabilitatea determinării pragului de semnificație.

Principalele obiective ale auditului imobilizărilor corporale sunt: a) verificarea corectitudinii întocmirii, înregistrării documentelor primare, corectitudinii formării valorii inițiale a imobilizărilor; b) evaluarea evidenței analitice și sintetice aferente conturilor de imobilizări corporale; c) evaluarea corectitudinii înregistrării în conturi a operațiunilor; d) verificarea respectării de către entitatea economică a actelor normative și legislative; e) verificarea aspectelor calitative ale situațiilor financiare aferente conturilor de evidență a imobilizărilor corporale, a soldurilor și rulajelor.

Obiectele evidenței în cadrul auditului imobilizărilor corporale servesc soldurile și operațiile aferente conturilor: 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, 122 „Terenuri”, 123 „Mijloace fixe”, 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”, 127 „Deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție”, 128 „Deprecierea terenurilor”, 126 „Deprecierea mijloacelor fixe”, 721 „Cheltuieli cu active imobilizate”, 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate”.

Aspecte calitative ale situațiilor financiare reprezintă afirmări ale conducerii, expuse clar sau presupuse în situațiile financiare și divizate în următoarele categorii: existența, drepturi și obligații, veridicitate, plenitudine, evaluare, măsurare, prezentare și dezvăluire.

Deoarece auditul imobilizărilor corporale are ca scop acumularea dovezilor de audit pentru exprimarea unei asigurări rezonabile, auditorul va precua modul de recunoaștere și evaluare inițială a imobilizărilor care se efectuează pe obiecte de evidență, a căror nomenclator se stabilește individual de fiecare entitate în funcție de domeniul și specificul său de activitate. Evaluarea inițială se face la cost de intrare, care include prețul de cumpărare și costurile direct atribuibile.

Pentru verificarea existenței imobilizărilor corporale la entitatea economică, auditorul se va convinge de existența reală a activului și de utilitatea lui în activitatea entității auditate sau dacă imobilizarea se află în procesul creării și nu este destinată vânzării.

Alt aspect se va referi la acumularea dovezilor privind posibilitatea obținerii beneficiilor economice viitoare din utilizarea imobilizării și credibilitatea evaluării costului de intrare. Examinarea costului de intrare are ca scop stabilirea faptului dacă această valoare

reflectă suma mijloacelor bănești achitate sau valoarea justă a altei forme de compensare acordată la procurarea sau crearea imobilizării corporale. Iar verificarea valorii contabile constă în studierea mărimii sumei la care imobilizările corporale sunt evaluate la data situațiilor financiare.

Pentru imobilizările procurate valută străină, costul de intrare se evaluează în moneda națională prin recalcularea valutei străine în modul stabilit de SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”. Diferențele de curs sau de sumă ce apar după recunoașterea obiectului nu afectează costul acestuia (art. 10 SNC „Imobilizări necorporale și corporale”). Procurarea, transmiterea, punerea în funcțiune sau scoaterea din funcțiune/casare a imobilizării se confirmă prin documente justificative (facturi, acte, certificate de calitate/garanție, procese-verbale).

În comparație cu standardele de contabilitate abrogate noile SNC nu conțin metode alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile. Astfel, evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale se recomandă să fie efectuată doar după modelul valorii contabile a acestora. Totodată, în conformitate cu politicile contabile entitatea poate aplica modelul valorii reevaluate a imobilizărilor corporale în baza prevederilor Standardelor Internaționale de Raportare Financiară corespunzătoare.

Politicile contabile ale entităților economice trebuie să conțină procedee contabile de evaluare a imobilizărilor corporale pentru care noile SNC prevăd diferite variante. Totodată, în cazul în care standardele de contabilitate nu reglementează metodele de evidență a unor elemente, entitatea economică este în drept să elaboreze metodele respective de sine stătător sau să atragă un evaluator independent. Această regulă este deosebit de importantă în cazul aplicării de către entități a metodelor alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile care nu se conțin în noile SNC, dar sunt prevăzute în practica contabilă internațională.

Noile reglementări contabile vizează modificări în metodele de evaluare ulterioară, de calculare a amortizării și de recunoaștere a imobilizărilor corporale. Pentru auditarea acestor aspecte auditorul va examina respectarea politicilor contabile în vederea evaluării ulterioare a imobilizărilor care, conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale” se evaluează la valoarea contabilă sau care poate fi efectuată conform practicilor internaționale (IAS „Imobilizări corporale”) la valoarea reevaluată. În contextul auditului amortizării imobilizărilor se va examina corectitudinea și oportunitate metodei de calcul aplicată, precum și probabilitatea ajustării valorii amortizabile cu mărimea pierderii recunoscute sau reluate din depreciere, conform prevederilor SNC „Deprecierea activelor”. Conform prevederilor acestui standard, identificarea faptului dacă o imobilizare corporală reevaluată poate fi depreciată depinde de metodele utilizate pentru determinarea valorii reevaluate (juste) a acesteia. O imobilizare corporală este depreciată atunci când valoarea sa contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare. Entitatea economică trebuie să determine la fiecare dată de raportare dacă există sau nu indici ai deprecierei unui imobilizări. Dacă există careva indici ai deprecierei, se determină valoarea justă minus costurile de vânzare a acestora. Dacă nu există nici un indice al deprecierei activelor, valoarea justă minus costurile de vânzare nu se determină.

De asemenea, în politicile contabile entitățile vor determina individual durata de utilizare și valoarea reziduală a fiecărei imobilizări la data transmiterii ei în utilizare. Pentru unele imobilizări corporale valoarea reziduală poate fi nesemnificativă, respectiv, ea se consideră egală cu zero la calcularea amortizării.

Aspectele calitative privind exhaustivitatea și măsurarea vor fi verificate prin examinarea înregistrării integrale și depline a tranzacțiilor sau evenimentelor care au determinat procurarea/intrarea, punerea în funcțiune sau scoaterea din funcțiune/de recunoașterea imobilizării corporale. Tranzacțiile economice sau evenimentele care se referă la imobilizările corporale sunt contabilizate cu un grad înalt de exactitate, și aceste tranzacții/evenimente se referă la perioada de gestiune corespunzătoare în conformitate cu

cerințele stabilite. Exactitatea înregistrărilor contabile se verifică prin confruntarea datelor din contabilitate prin testarea aplicațiilor informatice de prelucrare, generalizare a informației financiare.

De asemenea, se stabilește dacă informația financiară despre imobilizările corporale a fost prezentată și dezvăluită corespunzător în situațiile financiare.

CONCLUZII:

Reforma contabilității, demarată de mai mulți ani în Republica Moldova, are drept finalitate perfecționarea continuă a sistemului de evidență contabilă prin adaptarea la cerințele impuse de mediul economico-social, de normele internaționale de contabilitate și directivele europene. Progresele înregistrate în domeniul informaticii, cerințele impuse de analiza financiară, o mai bună cunoaștere a problemelor contabile și o evoluție a mentalităților au catalizat schimbări calitative în practica auditului financiar.

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 90-93 din 29 iunie 2007.
2. Legea privind activitatea de audit nr.61 din 16.03.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 117-126 din 10.08.2007
3. Standardul Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale”. În: Monitorul Oficial nr.233-237/1534 din 22.10.2013; Monitorul Oficial nr. 177-181/1224 din 16.08.2013
4. Standardul Național de Contabilitate „Deprecierea activelor”. În: Monitorul Oficial nr. 233-237/1534 din 22.10.2013; Monitorul Oficial nr. 177-181/1224 din 16.08.2013.