

**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI**

Cu titlu de manuscris

C.Z.U.: 657.421.1:657.6(478)(043)

**POPOVICI MIHAI**

**PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII ȘI AUDITULUI  
IMOBILIZĂRILOR CORPORALE**

**522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ**

Teză de doctor în științe economice

Conducător științific:



Nderița Alexandru,  
doctor habilitat în economie,  
profesor universitar

Autor:



**CHIȘINĂU, 2020**

**© Popovici Mihai, 2020**

## CUPRINS

ADNOTARE .....	5
LISTA TABELELOR .....	8
LISTA FIGURILOR .....	9
LISTA ABREVIERILOR .....	11
<b>INTRODUCERE</b> .....	12
<b>CAPITOLUL 1. FUNDAMENTE TEORETICE ALE CONTABILITĂȚII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE</b>	
1.1. Delimitări conceptuale privind imobilizările corporale .....	20
1.2. Considerații privind recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale .....	31
1.3 Concluzii la capitolul 1 .....	46
<b>CAPITOLUL 2. ABORDĂRI METODOLOGICO-APLICATIVE ALE CONTABILITĂȚII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE</b>	
2.1. Probleme ale reevaluării și deprecierii imobilizărilor corporale .....	48
2.2. Aspecte problematice ale contabilității amortizării imobilizărilor corporale .....	61
2.3. Unele probleme ale contabilizării costurilor ulterioare și derecunoașterii imobilizărilor corporale .....	75
2.4. Particularitățile contabilității imobilizărilor corporale în condițiile parteneriatului public-privat .....	89
2.5. Concluzii la capitolul 2 .....	102
<b>CAPITOLUL 3. PROBLEME ALE AUDITULUI IMOBILIZĂRILOR CORPORALE</b>	
3.1. Planificarea auditului imobilizărilor corporale .....	104
3.2. Problemele colectării probelor de audit aferente imobilizărilor corporale .....	116
3.3. Procedurile de finalizare și direcțiile de valorificare a rezultatelor auditului imobilizărilor corporale .....	129
3.4. Concluzii la capitolul 3 .....	141
<b>CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI</b> .....	143
<b>BIBLIOGRAFIE</b> .....	147
<b>ANEXE</b> .....	165
ANEXA 1. Structura imobilizărilor corporale la entitățile cercetate .....	166
ANEXA 2. Evoluția noțiunii de mijloace fixe .....	167
ANEXA 3. Criteriile de recunoaștere a investițiilor imobiliare potrivit IAS 40 .....	169
ANEXA 4. Criteriile de recunoaștere a investiții imobiliare potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale” .....	170
ANEXA 5. Sondajul de opinie „Contabilitatea imobilizărilor corporale” .....	171
ANEXA 6. Modalitățile de recunoaștere a imobilizărilor corporale .....	174

ANEXA 7. Actul de recepție a bunurilor neconforme .....	175
ANEXA 8. Modelul de determinare a valorii juste pentru imobilizările corporale intrate fără o valoare stabilită documentar .....	176
ANEXA 9. Completările propuse la Planul general de conturi contabile .....	178
ANEXA 10. Actul de reevaluare a imobilizărilor corporale .....	179
ANEXA 11. Procesul-verbal de confirmare a costurilor ulterioare .....	180
ANEXA 12. Modalitățile de derecunoaștere a imobilizărilor corporale .....	182
ANEXA 13. Nota informativă privind imobilizările corporale deținute în baza contractului de parteneriat public-privat .....	183
ANEXA 14. Nota informativă privind imobilizările corporale deținute în baza contractului de administrare fiduciară .....	184
ANEXA 15. Sondajul de opinie „Auditul imobilizărilor corporale” .....	185
ANEXA 16. Stabilirea riscului de audit la auditarea imobilizărilor corporale .....	186
ANEXA 17. Secțiunea „Proceduri de audit – Imobilizări corporale” la „Audit-Concret” SA .....	187
ANEXA 18. Procedurile de audit ale imobilizărilor corporale .....	190
ANEXA 19. Chestionarul de control intern: imobilizările corporale și contabilitatea acestora .....	191
ANEXA 20. Act privind implementarea rezultatelor cercetării științifice la „Floreni” SRL .....	192
ANEXA 21. Act confirmativ privind implementarea rezultatelor investigațiilor științifice la „Sara Distribution” SRL .....	193
ANEXA 22. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la „Audit-Concret” SA .....	194
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII .....	195
CV-UL CANDIDATULUI .....	196

## ADNOTARE

**Popovici Mihai „Perfecționarea contabilității și auditului imobilizărilor corporale”,  
teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2020**

**Structura tezei:** adnotare, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie din 203 de titluri, 22 de anexe, 146 de pagini de text de bază, 42 de figuri și 23 de tabele. Rezultatele obținute sunt publicate în 10 lucrări științifice.

**Cuvinte-cheie:** contabilitate, audit, imobilizări corporale, recunoaștere, evaluare, derecunoaștere, amortizare, parteneriat public-privat, planificarea auditului, probe de audit, risc de audit, finalizarea auditului.

**Domeniu de studii:** contabilitate; audit.

**Scopul lucrării:** constă în cercetarea și examinarea complexă a aspectelor teoretice și aplicative aferente contabilității și auditului imobilizărilor corporale în vederea fundamentării direcțiilor de perfecționare a acestora în conformitate cu normele internaționale.

**Obiectivele cercetării:** investigarea și elucidarea problemelor recunoașterii, evaluării, deprecierei, amortizării, contabilizării costurilor ulterioare, derecunoașterii și deținerii în parteneriate public-privat a imobilizărilor corporale; analiza și identificarea problemelor legate de planificarea și exercitarea, colectarea de probe și finalizarea auditului imobilizărilor corporale.

**Noutatea și originalitatea științifică** constă în aprofundarea și dezvoltarea teoretică a noțiunii de imobilizări corporale; perfecționarea modului de contabilizare a imobilizărilor corporale; dezvoltarea metodologiei contabilizării imobilizărilor corporale deținute în parteneriatele public-privat; elaborarea unor formulare noi și exprimarea propunerilor de utilizare a acestora; investigarea etapelor de auditare și perfecționarea auditului imobilizărilor corporale.

**Rezultatele obținute care contribuie la soluționarea unei probleme științifice importante** constau în aprofundarea și dezvoltarea conceptuală a noțiunii de imobilizări corporale; identificarea elementelor de formare a costului de intrare; recomandarea aplicării unor metode de amortizare utilizate în practica internațională, argumentarea stabilirii claselor de imobilizări corporale în funcție de amplasare; perfecționarea contabilității imobilizărilor corporale deținute în parteneriat public-privat; investigarea și soluționarea problemelor colectării probelor de audit și fundamentarea direcțiilor de valorificare a rezultatelor auditului imobilizărilor corporale.

**Semnificația teoretică și valoarea aplicativă** rezidă din concluziile și recomandările aferente temei studiate, care vor contribui la perfecționarea contabilității și auditului imobilizărilor corporale.

**Implementarea rezultatelor științifice:** unele recomandări elaborate în teză sunt acceptate spre implementare în entitățile cercetate și pot fi utilizate în procesul didactic al instituțiilor de învățământ și de instruire profesională cu profil economic.

## ANNOTATION

**Mihai Popovici "Improvement of accounting and auditing for tangible assets"**

**PhD thesis in Economics, Chisinau, 2020**

**Thesis structure:** annotation, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography made of 203 titles, 22 annexes, 146 pages of main text, 42 figures and 23 tables. The obtained results are published in 10 scientific papers.

**Keywords:** accounting, auditing, tangible assets, recognition, evaluation, derecognition, depreciation, public-private partnership, audit planning, audit evidence, audit risk, audit completion.

**Field of study:** accounting; audit.

**The purpose of the paper:** research and multilateral examination of theoretical and applicative aspects related to accounting and auditing for tangible assets aiming to substantiate the ways of their improvement in accordance with the international norms.

**Research objectives:** investigating and solving problems related to the recognition, evaluation, depreciation, amortization, subsequent costs accounting, de-recognition and holding of tangible assets by public-private partnerships; identification and analysis of issues related to planning and performance of auditing, sampling and completion of the audit of tangibles.

**Scientific novelty and originality** consists of deepening the theoretical concept of tangible assets; improving the modes of accounting for tangibles; developing accounting methodology for tangible assets held jointly by public-private partnerships; development of new forms and suggesting proposals of their use; investigating the accounting stages and improving audit of tangible assets.

**The results that address important scientific issues' settlement** lie in deepening and developing the concept of tangible assets; identification of elements of entry cost formation; recommendations to implement amortization methods used in international practice; argumentations for establishing the categories of tangible assets according to location; improving accounting for tangibles held by public-private partnerships; investigation and settlement of problems dealt with collecting audit evidence and substantiation of the ways of recovering the result of tangibles auditing.

**Theoretical significance and practical value** result from the conclusions and recommendations related to the investigated theme that will contribute to the improvement of tangibles accounting and auditing.

**Implementation of scientific results:** a number of recommendations elaborated in this dissertation have been accepted for implementation in the entities under examination and can be used as teaching aids in educational institutions and economic vocational training.

## АННОТАЦИЯ

**Попович Михай «Совершенствование учета и аудита долгосрочных материальных активов», докторская диссертация в области экономики, Кишинэу, 2020**

**Структура работы:** аннотация, введение, три главы, выводы и рекомендации, библиографический список из 203 наименований, 22 приложения, 146 страниц основного текста, 42 рисунка и 23 таблицы. Результаты исследования отражены в 10 научных работах.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, аудит, долгосрочные материальные активы, признание, оценка, последующие затраты, прекращение признания, амортизация, государственно-частное партнерство, планирование аудита, аудиторские доказательства, аудиторский риск, завершение аудита.

**Область изучения:** бухгалтерский учет; аудит.

**Цель работы:** исследование и комплексное изучение теоретических и практических аспектов учета и аудита долгосрочных материальных активов в целях обоснования направлений совершенствования данной области деятельности в соответствии с международными нормами.

**Задачи исследования:** исследование и выявление проблем, связанных с признанием, оценкой, обесценением, амортизацией, последующими затратами и прекращением признания долгосрочных материальных активов; анализ и выявление проблем, связанных с планированием аудита, сбором доказательств и завершением аудита долгосрочных материальных активов.

**Научная новизна и оригинальность** состоит в углублении и теоретическом развитии понятия долгосрочных материальных активов; совершенствовании учета долгосрочных материальных активов; развитии методологии бухгалтерского учета долгосрочных материальных активов, находящихся в государственно-частном партнерстве; разработка новых форм документов и обоснование их применения; исследование этапов аудита долгосрочных материальных активов и его совершенствование.

**Полученные результаты, способствующие решению важной научной проблемы,** состоят в углублении и концептуальной разработке понятия долгосрочных материальных активов; выявлении элементов формирования первоначальной стоимости; рекомендации к применению методов амортизации, используемых в международной практике, аргументировании установления классов долгосрочных материальных активов в зависимости от их местоположения; совершенствовании учета долгосрочных материальных активов, находящихся в государственно-частном партнерстве; исследовании и решении проблем сбора аудиторских доказательств и обоснование направлений использования результатов аудита долгосрочных материальных активов.

**Теоретическая и практическая значимость** вытекает из выводов и рекомендаций по изучаемой теме, что будет способствовать совершенствованию учета и аудита долгосрочных материальных активов.

**Внедрение научных результатов:** некоторые рекомендации, сформулированные в работе, были приняты для внедрения на исследуемых предприятиях и могут быть использованы в учебном процессе учебных заведений и курсов повышения квалификации экономического профиля.

## LISTA TABELELOR

Tabelul 1.1. Valorile atribuite imobilizărilor corporale conform prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și IAS 16 .....	38
Tabelul 1.2. Reflectarea operațiunilor de procurare a unei imobilizări corporale cu achitarea ulterioară a acesteia .....	45
Tabelul 2.1. Sursele de informații privind deprecierea imobilizărilor corporale .....	54
Tabelul 2.2. Calculul deprecierei imobilizărilor corporale conform SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36 .....	60
Tabelul 2.3. Modul de calcul al amortizării prin metoda liniară .....	66
Tabelul 2.4. Compararea metodei liniare cu metoda unităților de producție .....	67
Tabelul 2.5. Compararea metodei liniare cu metoda de diminuare a soldului .....	69
Tabelul 2.6. Compararea metodei liniare cu metoda accelerată .....	70
Tabelul 2.7. Compararea metodei liniare cu metoda „pool” .....	71
Tabelul 2.8. Compararea metodei liniare cu metoda „softy” .....	71
Tabelul 2.9. Problema costurilor ulterioare creată de eliminarea raportării acestora la cheltuielile anticipate pe termen lung .....	76
Tabelul 2.10. Înregistrările contabile privind costurile ulterioare aferente imobilizărilor corporale .....	83
Tabelul 2.11. Înregistrările contabile ale partenerului privat în cadrul unui contract de antrepriză .....	92
Tabelul 2.12. Înregistrările contabile ale partenerului privat în cadrul unui contract de administrare fiduciară .....	96
Tabelul 2.13. Înregistrările contabile ale partenerului privat în cadrul unui contract de concesiune .....	99
Tabelul 2.14. Înregistrările contabile ale partenerului privat privind compensarea de către concedent a valorii neamortizate a îmbunătățirilor inseparabile aduse obiectului concesiunii .....	99
Tabelul 2.15. Înregistrările contabile ale partenerului privat privind transmiterea cu titlu gratuit a valorii neamortizate a îmbunătățirilor inseparabile aduse obiectului concesiunii ....	100
Tabelul 2.16. Înregistrările contabile ale partenerului privat aferente contractului de societate civilă .....	101
Tabelul 3.1. Indicatorii analizați la planificarea auditului imobilizărilor corporale .....	108
Tabelul 3.2. Chestionarul „Contabilitate și control”, secțiunea „Imobilizări corporale” de la entitatea „Audit-Concret” SA .....	123
Tabelul 3.3. Tipuri de opinii modificate .....	134
Tabelul 3.4. Analiza eficienței utilizării mijloacelor fixe .....	139
Tabelul 3.5. Calculul ratei activelor imobilizate .....	140



## LISTA FIGURILOR

Fig. 1.1. Clasificarea imobilizărilor corporale după criteriul de amortizare .....	22
Fig. 1.2. Elementele imobilizărilor corporale conform reglementărilor contabile naționale și internaționale .....	23
Fig. 1.3. Clasificarea activelor biologice .....	30
Fig. 1.4. Criteriile de recunoaștere a unei imobilizări .....	31
Fig. 1.5. Pragul de semnificație pentru delimitarea OMVSD de mijloacele fixe .....	32
Fig. 1.6. Modalitățile de contabilizare a schimbului de imobilizări corporale .....	34
Fig. 1.7. Avansurile în reglementările contabile ale României, Franței și Belgiei .....	37
Fig. 1.8. Soluțiile privind recunoașterea costurilor de dezasamblare .....	40
Fig. 2.1. Metodele de contabilizare a rezultatelor reevaluării .....	52
Fig. 2.2. Tipurile de depreciere a imobilizărilor corporale .....	55
Fig. 2.3. Modul de deducere a valorii juste și a costului de vânzare .....	56
Fig. 2.4. Deprecierea imobilizărilor corporale conform SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36 .....	60
Fig. 2.5. Factorii de stabilire a duratei de utilizare conform IAS 16 .....	63
Fig. 2.6. Metodele de amortizare a imobilizărilor corporale .....	65
Fig. 2.7. Contradicțiile aferente foilor de parcurs .....	73
Fig. 2.8. Relația de calcul a valorii amortizabile corectate ca urmare a reparației capitale .....	78
Fig. 2.9. Tipurile de reparație a imobilizărilor corporale închiriate .....	80
Fig. 2.10. Caracteristicile de bază ale parteneriatului public-privat și modelele acestuia .....	90
Fig. 2.11. Formele de contracte în cadrul parteneriatului public-privat .....	91
Fig. 3.1. Tipurile fundamentale de audit .....	104
Fig. 3.2. Fragmentarea auditului în cicluri .....	105
Fig. 3.3. Fazele procesului de audit .....	106
Fig. 3.4. Relația dintre pragul de semnificație și riscul de audit .....	108
Fig. 3.5. Factorii de risc inerent asociați imobilizărilor corporale .....	110
Fig. 3.6. Circumstanțele care duc la un risc inerent specific imobilizărilor corporale .....	111
Fig. 3.7. Relația de deducere a riscului de control .....	113
Fig. 3.8. Deciziile auditorului la colectarea probelor .....	116
Fig. 3.9. Clasificarea probelor de audit după natură .....	118
Fig. 3.10. Procedurile de audit .....	118
Fig. 3.11. Elementele documentului de lucru la etapa de exercitare a auditului imobilizărilor corporale .....	121
Fig. 3.12. Clasificarea probelor de audit în funcție de credibilitate .....	121

Fig. 3.13. Documentele aferente recunoașterii immobilizărilor corporale .....	124
Fig. 3.14. Documentele aferente amortizării immobilizărilor corporale .....	126
Fig. 3.15. Documentele aferente evaluării ulterioare a immobilizărilor corporale .....	126
Fig. 3.16. Documentele aferente costurilor ulterioare ale immobilizărilor corporale .....	127
Fig. 3.17. Documentele aferente derecunoașterii immobilizărilor corporale .....	129
Fig. 3.18. Etapele de finalizare a misiunii de audit .....	130
Fig. 3.19. Conținutul raportului de audit .....	131
Fig. 3.20. Tipurile opiniilor din raportul auditorului .....	133
Fig. 3.21. Cazurile în care raportul este considerat modificat .....	136
Fig. 3.22. Aspectele ce influențează opinia auditorului .....	137
Fig. 3.23. Cauzele erorilor într-o misiune de audit .....	138

## LISTA ABREVIERILOR

ACC	Asociația de coproprietari în condominiu
BNM	Banca Națională a Moldovei
CC	Codul civil
CCI	Camera de Comerț și Industrie
CF	Codul fiscal
CGCRF	Cadrul General Conceptual de Raportare Financiară
FNDAMR	Fondul Național de Dezvoltare a Agriculturii și Mediului Rural
HG	Hotărârea Guvernului
IAS	Standardele Internaționale de Contabilitate
IFRS	Standardele Internaționale de Raportare Financiară
IT	Tehnologiile informaționale
ISA	Standardele Internaționale de Audit
MF	Ministerul Finanțelor
OMVSD	Obiectele de mică valoare și scurtă durată
ONU	Organizația Națiunilor Unite
RM	Republica Moldova
SA	Societatea pe acțiuni
SEEA	Sistemul Integrat al Contabilității Mediului
SFS	Serviciul Fiscal de Stat
SNC	Standardul Național de Contabilitate
SRL	Societatea cu răspundere limitată
TVA	Taxa pe valoarea adăugată
UE	Uniunea Europeană
US-GAAP	Principiile Contabile General Acceptate din Statele Unite ale Americii

## INTRODUCERE

**Actualitatea și importanța temei de cercetare.** Imobilizările corporale reprezintă componenta principală a resurselor și patrimoniului unei entități de producție. Rezultatele activității antreprenoriale sunt determinate în mare parte de buna funcționare a imobilizărilor corporale, perfecționarea și modernizarea continuă a acestora, precum și de gestionarea corectă a lor. În acest context, investigarea problemelor aferente contabilității și auditului imobilizărilor corporale are o importanță prioritară pentru activitatea entităților de producție.

Un proces tehnologic de calitate presupune modernizarea permanentă a imobilizărilor corporale, pentru obținerea unui produs calitativ și competitiv din punct de vedere concurențial. Schimbarea permanentă a legislației contabile și fiscale duce la învechirea rapidă a informației existente. Totodată, lipsa de explicații concrete asupra unor situații practice cauzează apariția problemelor în contabilitatea și auditul imobilizărilor corporale.

Perioada scurtă de timp de la implementarea SNC actuale, precum și reformarea sistemului de contabilitate în conformitate cu standardele internaționale și directivele europene afectează reglementările naționale de contabilitate. Cadrul legislativ și normativ se reformează lent, iar specialiștii autohtoni au interpretări generale privind unele aspecte importante din SNC.

La nivel național și internațional, imobilizările corporale sunt în permanență studiate minuțios de către cercetători, savanți, dar și de practicieni, deoarece apar divergențe între interpretările la nivel național, european și internațional. Există multe lucrări științifice, publicații în manualele și revistele de specialitate, dar, în funcție de viziunile autorilor, apar interpretări diferite, deseori fiind dificil de înțeles și de aplicat în practică.

Actualitatea temei de cercetare este condiționată de dificultățile permanente cu care se confruntă atât teoreticienii, cât și practicienii. În această lucrare sunt studiate și analizate mai multe puncte de vedere ale savanților atât din țară, cât și de peste hotare, în scopul găsirii soluțiilor fiabile pentru perfecționarea contabilității și auditului imobilizărilor corporale.

Cercetările precedente, ce au anumite tangențe cu prezenta investigație, nu au contribuit la soluționarea unor probleme privind:

- formarea costului de intrare la procurarea obiectelor la un preț simbolic, la intrarea unui obiect de evidență care este format din mai multe elemente și în alte cazuri problematice;
- modul de reevaluare a imobilizărilor corporale ale unei entități care dispune de mai multe subdiviziuni amplasate în diferite localități sau cu subdiviziuni în afara țării, precum și deprecierea lor;

- stabilirea duratei de utilizare, a valorii reziduale, a alegerii metodelor de amortizare prevăzute de SNC, precum și cercetarea altor metode de amortizare aplicate în practica internațională;
- contabilizarea costurilor ulterioare și derecunoașterea imobilizărilor corporale la ieșirea unei părți dintr-un obiect unic, ieșirea prin cedarea către angajați sau fondatori în schimbul stingerii datoriilor față de aceștia etc.
- reflectarea unor operațiuni privind imobilizările corporale deținute în comun în baza contractelor de parteneriat public-privat: înregistrarea costurilor ulterioare, a intrărilor și ieșirilor la parteneri etc.;
- precizarea unor aspecte ale preplanificării și planificării auditului imobilizărilor corporale;
- stabilirea riscurilor de audit la auditarea imobilizărilor corporale;
- colectarea probelor de audit și aplicarea procedurilor de audit aferente imobilizărilor corporale;
- perfecționarea modului de expunere a opiniei de audit, de finalizare și de valorificare a rezultatelor auditului imobilizărilor corporale.

Problematika contabilității și auditului imobilizărilor corporale este studiată în permanență de către savanții și cercetătorii din țară și de peste hotare. Ca urmare, constatăm anumite divergențe între interpretările la nivel național, european și internațional. Studii generale privind contabilitatea și auditul imobilizărilor corporale au fost realizate în lucrările economiștilor autohtoni și străini, cum ar fi: Arens A.A., Loebbecke J.K., Lusk E.J., Halperin M., Gheorghe D., Ilincuța L.D., Ristea M., Boulescu M., Bojian O., Munteanu V., Crișan C., Dincă A., Cernușca L., Vișan D., Botez D., Ionaș C., Nederița A., Bucur V., Grigoroii L., Lazări L., Cauș L., Foalea L., Iachimovschi A., Brînzilă L., Graur A., Dima M., Țiriulnicova N., Lazari I., Vragaleva A., Curchin A. etc.

Autorii nominalizați examinează contabilitatea și auditul imobilizărilor corporale sub aspect general, fără a identifica suficient direcțiile concrete de perfecționare a domeniului dat și fără a scoate în evidență soluțiile la problemele existente prin prisma cerințelor și practicilor internaționale.

Numărul mare de cercetători și savanți-economiști autohtoni și străini, care au abordat tema imobilizărilor corporale, confirmă că subiectul dat este foarte important în domeniul contabilității și auditului. La elaborarea prezentei cercetări, s-au luat în calcul opiniile și investigațiile savanților autohtoni și străini, actele legislative și normative contabile ale RM și ale altor state, precum și IFRS, IAS și Directivele UE.

**Scopul lucrării** constă în cercetarea și examinarea complexă a aspectelor teoretice și aplicative aferente contabilității și auditului imobilizărilor corporale în vederea fundamentării direcțiilor de perfecționare a acestora în conformitate cu normele internaționale și cu bunele practici europene.

Pentru realizarea acestui scop, au fost stabilite următoarele **obiective**:

- studierea sub aspect conceptual a noțiunii de „imobilizări corporale”;
- abordarea problemelor aferente recunoașterii și evaluării inițiale a imobilizărilor corporale, identificarea elementelor care pot fi incluse în costul de intrare al acestora;
- analiza modalităților de evaluare ulterioară și depreciere a imobilizărilor corporale și identificarea avantajelor și dezavantajelor metodelor de amortizare prevăzute de reglementările contabile naționale prin adaptarea acestora la cerințele internaționale;
- identificarea soluțiilor privind clasificarea și contabilizarea costurilor ulterioare, studierea problemelor aferente derecunoașterii imobilizărilor corporale;
- elucidarea problemelor aferente contabilității imobilizărilor corporale deținute în comun în baza contractelor de parteneriat public-privat;
- abordarea aspectelor problematice aferente preplanificării, planificării auditului și stabilirii riscurilor de audit la auditarea imobilizărilor corporale;
- dezvoltarea problemelor aferente colectării probelor de audit și a modului de aplicare a procedurilor de audit necesare auditării imobilizărilor corporale;
- perfecționarea expunerii opiniei de audit și de finalizare a auditului imobilizărilor corporale.

**Ipoteza de cercetare.** Pentru atingerea obiectivelor nominalizate, au fost studiate prevederile reglementărilor contabile naționale, europene și internaționale, experiența altor state, precum și lucrările, cercetările și opiniile autorilor, savanților și cercetătorilor autohtoni și străini. Considerăm că doar printr-o investigație minuțioasă a tuturor aspectelor aferente temei de cercetare pot fi realizate obiectivele menționate în vederea perfecționării contabilității și auditului imobilizărilor corporale.

**Metodologia de cercetare.** Aria de cercetare a prezentei teze de doctorat reiese din titlul acesteia și se atribuie domeniului contabilității și auditului.

Lucrarea este intradisciplinară, caracterul ei fiind cu preponderență aplicativ, utilizându-se cunoștințele existente pentru soluționarea unor probleme concrete, cu scopul obținerii în final a metodelor și structurilor organizaționale noi, care să fie aplicate pe un domeniu concret, dar și descriptiv, fiind descrise amănunțit fenomenele existente și elementele exploratorii. Autorul

explică unele fenomene și procese noi pentru cadrul contabil autohton, propunându-se ca exemplu experiența altor țări în soluționarea unor probleme.

La realizarea activității de cercetare s-au utilizat metodele cantitative și calitative, inductive și deductive, precum și metodele analizei și sintezei. Toate aceste metode se delimitează după mai multe criterii, în funcție de obiectivele urmărite.

Cea mai frecventă metodă de cercetare utilizată este metoda comparativă. Argumentele care justifică aplicarea acestei metode constau în faptul că ea permite identificarea atât a similitudinilor, cât și a disimilitudinilor existente între reglementările naționale și directivele europene sau IFRS/IAS. Nu a fost omisă nici metoda de analiză a documentelor, întrucât analiza surselor bibliografice utilizate, a studiilor comparative, precum și interpretările specialiștilor din literatura de specialitate națională și internațională permit o descompunere de conținut a problematicii abordate.

După analiza fiecărui subiect separat prin metoda sintezei, autorul face o sinteză care cuprinde obiectul cercetării în integritatea sa, permițând evidențierea contradicțiilor lui interne, iar aplicând metoda inductivă, autorul formulează concluziile asupra fiecărui caz cercetat în teză, exprimând opinia proprie și a altor autori.

Metoda deducției a permis autorului să aplice teoriile deja descoperite la analiza faptelor, exprimate concret în timp și spațiu, sub forma fenomenelor și proceselor reale, autorul argumentând veridic și rațional pozițiile savanților autohtoni și străini asupra subiectului imobilizărilor corporale.

Rezultatele care se preconizează să fie obținute în această teză vor facilita munca practicienilor, deoarece vor oferi soluții pentru unele situații concrete cu care aceștia se confruntă zilnic din cauza legislației contabile incomplete și mereu în proces de schimbare. Studiarea opiniilor savanților străini și a legislației străine pe anumite subiecte va crea un spectru mai larg asupra contabilității și auditului imobilizărilor corporale și va oferi practicienilor noi idei în soluționarea unor probleme.

**Problemele științifice importante soluționate** în prezenta investigație țin de perfecționarea contabilității recunoașterii și evaluării inițiale a imobilizărilor corporale (în special la formarea costului de intrare), de elucidarea unor aspecte ale evaluării ulterioare, amortizării și deprecierii imobilizărilor corporale, precum și de contabilizarea costurilor ulterioare aferente acestora. Sunt investigate aspectele problematice aferente contabilizării imobilizărilor corporale deținute în cadrul parteneriatului public-privat și sunt formulate recomandări de perfecționare a acestuia la partenerul privat. Sunt abordate unele probleme legate de auditarea imobilizărilor corporale, în special de planificare a misiunii de audit, colectare a probelor de audit și finalizare a misiunii de audit.

**Noutatea și originalitatea științifică a lucrării** rezidă în soluționarea unui ansamblu de probleme aferente contabilității și auditului imobilizărilor corporale, fundamentarea aspectelor teoretice ale subiectului în cauză și vizează următoarele elemente inovaționale:

- aprofundarea și dezvoltarea noțiunii de imobilizări corporale și recomandarea unor noi criterii de clasificare a acestora;
- identificarea elementelor costului de intrare în funcție de sursa de achiziționare a imobilizărilor corporale și în conformitate cu principiile fundamentale ale contabilității;
- recomandarea aplicării unor metode de amortizare utilizate în practica internațională, precum metoda „pool” și metoda „softy”;
- argumentarea necesității de stabilire a claselor de imobilizări corporale în funcție de amplasarea teritorială a acestora pentru reevaluarea lor;
- raționalizarea contabilității costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale prin prisma fundamentării noțiunii de capitalizare a costurilor ulterioare;
- abordarea problematicii privind derecunoașterea parțială a imobilizărilor corporale, lichidarea unei căi de acces sau înlăturarea unui obiect vechi în scopul construcției altui obiect nou;
- perfecționarea contabilității imobilizărilor corporale deținute în baza contractelor de parteneriat public-privat prin soluționarea problemelor privind reflectarea intrării, reevaluării și efectuării costurilor ulterioare aferente obiectului primit la partenerul privat;
- investigarea etapelor auditului imobilizărilor corporale prin prisma segmentării acestuia pe compartimente (conturi) ale evidenței contabile sau ale situațiilor financiare;
- elucidarea și soluționarea problemelor privind colectarea și utilizarea probelor de audit aferente imobilizărilor corporale;
- fundamentarea direcțiilor de valorificare a rezultatelor auditului imobilizărilor corporale și a analizei economico-financiare a acestora;
- elaborarea unor formulare noi ale documentelor de lucru și formularea propunerilor de utilizare a acestora la toate etapele de exercitare a auditului.

**Semnificația teoretică** a tezei constă din analiza abordărilor naționale și internaționale privind noțiunea de imobilizări corporale și identificarea elementelor componente ale acesteia, formularea noțiunilor noi precum „amenajări de terenuri”, „capitalizarea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale” și redefinirea noțiunii de „parteneriat public-privat”, analiza elementelor de formare a costului de intrare a imobilizărilor corporale și recomandarea unor criterii noi de stabilire a valorii juste a acestora, identificarea metodelor de amortizare utilizate în practica internațională și a criteriilor noi de derecunoaștere a imobilizărilor corporale,



fundamentarea direcțiilor de perfecționare a auditului imobilizărilor corporale pe compartimentele (conturile) evidenței contabile.

**Valoarea aplicativă** a prezentei cercetări se confirmă prin implementarea unor conturi contabile noi printre care: „Mijloace fixe aferente parteneriatului public-privat”, „Bunuri primite în baza contractelor de parteneriat public-privat” etc., argumentarea implementării unor metode de amortizare aplicate în practica internațională, recomandarea unor metode noi de determinare a valorii juste, propunerea unor scheme de formule contabile, formulare noi de înregistrare a reevaluării și efectuării costurilor ulterioare, dar și a notelor informative aferente modificării valorii imobilizărilor corporale deținute în parteneriatele public-private, aplicarea în practică a procedurilor de colectare a probelor de audit și a documentelor de lucru precum chestionarului de control intern.

**Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere** derivă din obiectivele lucrării și constau în aprofundarea și dezvoltarea conceptuală a noțiunii de imobilizări corporale; identificarea elementelor de formare a costului de intrare a imobilizărilor corporale; recomandarea aplicării unor metode de amortizare utilizate în practica internațională și argumentarea necesității de stabilire a claselor de imobilizări corporale în funcție de amplasarea teritorială a acestora; abordarea problematicii privind derecunoașterea imobilizărilor corporale, perfecționarea contabilității imobilizărilor corporale deținute în baza contractelor de parteneriat public-privat; investigarea etapelor auditului imobilizărilor corporale prin prisma segmentării acestuia pe compartimente ale evidenței contabile și soluționarea problemelor colectării și utilizării probelor de audit aferente imobilizărilor corporale; fundamentarea direcțiilor de valorificare a rezultatelor auditului imobilizărilor corporale și a analizei economico-financiare a acestora.

**Obiectul cercetării.** În prezenta cercetare au fost analizate practicile contabile și fluxurile informaționale de la entitățile care activează în următoarele domenii:

- ✓ avicol – „Floreni” SRL și „Fitfoods” SRL;
- ✓ agricol – „Agro-Papuros” SRL;
- ✓ construcții – „Sagitod-Grup” SRL;
- ✓ alimentație publică – „Sara Distribution” SRL;
- ✓ transport – „Safmadora-Grup” SRL;
- ✓ audit – „Audit-Concret” SA.

**Implementarea rezultatelor științifice.** Rezultatele prezentei cercetări au fost utilizate pentru perfecționarea contabilității imobilizărilor corporale ale entităților „Floreni” SRL și „Sara Distribution” SRL care au implementat actul de recepție a bunurilor neconforme, actul de reevaluare, procesul-verbal de confirmare a costurilor ulterioare și modelul de evaluare de sine

stător a unei imobilizări corporale. În scopul perfecționării auditului imobilizărilor corporale, entitatea „Audit-Concret” SA a implementat chestionarul de control intern privind starea imobilizării corporale, dar, totodată, a aplicat în practică recomandările propuse privind auditarea recunoașterii, derecunoașterii, amortizării și reevaluării imobilizărilor corporale, precum și determinarea riscului de audit.

**Aprobarea rezultatelor cercetării.** Rezultatele cercetării au fost prezentate și aprobate la cinci conferințe și simpozioane științifice internaționale organizate în țară și peste hotare.

**Publicații la tema tezei.** Rezultatele cercetării au fost publicate în 10 lucrări științifice cu un volum de 5,1 coli de autor, din care 5 articole – în reviste științifice de profil din țară și de peste hotare.

**Volumul și structura tezei.** Prezenta teză cuprinde adnotarea, introducerea, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie (203 de titluri), 146 de pagini de text de bază, 42 de figuri, 23 de tabele și 22 de anexe.

În **Introducere** se argumentează actualitatea și importanța temei abordate, scopul, obiectivele, ipoteza și metodologia de cercetare, problemele științifice importante soluționate, noutatea și originalitatea științifică, semnificația teoretică, valoarea aplicativă și rezultatele științifice principale înaintate spre susținere. Sunt enumerate entitățile care au implementat rezultatele științifice obținute în prezenta teză, sunt menționate publicațiile autorului care abordează tema tezei, volumul și structura tezei.

**Capitolul 1 „Fundamente teoretice ale contabilității imobilizărilor corporale”** cuprinde delimitările conceptuale privind imobilizările corporale, definițiile imobilizărilor corporale și elementelor componente ale acestora (imobilizări corporale în curs de execuție, terenuri, mijloace fixe, resurse minerale și investiții imobiliare), inclusiv definițiile începând cu anul 1889 și până în prezent, fiind descrisă și evoluția acestora prin prisma lucrărilor diferitor autori autohtoni și străini, precum și a legislației contabile naționale și internaționale. Totodată, se examinează și se elucidează problemele legate de recunoașterea și evaluarea inițială a imobilizărilor corporale, tipurile și metodele de recunoaștere a acestora, formulându-se concluziile și recomandările aferente.

**Capitolul 2 „Abordări metodologico-aplicative ale contabilității imobilizărilor corporale”** abordează problemele reevaluării și deprecierei imobilizărilor corporale, aspectele problematice ale contabilității amortizării, inclusiv a metodelor de amortizare acceptate și neacceptate de SNC, ale costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale, precum și ale derecunoașterii acestora. De asemenea, se examinează problemele contabilității deținerii în comun a imobilizărilor corporale în parteneriat public-privat, se enumeră tipurile de contracte și

aspectele problematice aferente fiecărui contract, se formulează concluzii și recomandări asupra tuturor problemelor abordate.

**Capitolul 3 „Probleme ale auditului imobilizărilor corporale”** tratează problemele legate de planificarea auditului imobilizărilor corporale, luându-se în calcul și riscurile de audit, colectarea probelor de audit aferente imobilizărilor corporale, finalizarea misiunii de audit și analiza economico-financiară a imobilizărilor corporale, fiind descrise direcțiile de valorificare a rezultatelor auditului. Totodată, sunt abordate aspectele problematice ale practicii auditării imobilizărilor aferente fiecărui ciclu de viață al imobilizărilor corporale: de la recunoașterea acestora până la evaluarea, deprecierea, amortizarea, contabilizarea costurilor ulterioare și derecunoașterea lor.

**Concluziile și recomandările** conțin sinteza rezultatelor investigației efectuate de către autor pentru soluționarea unor probleme aferente contabilității și auditului imobilizărilor corporale, care conduc la perfecționarea domeniului investigat.

**Cuvinte-cheie:** contabilitate, audit, imobilizări corporale, recunoaștere, evaluare inițială, evaluare ulterioară, depreciere, amortizare, costuri ulterioare, derecunoaștere, parteneriat public-privat, probe de audit, risc de audit, planificarea misiunii de audit, finalizarea misiunii de audit.

# CAPITOLUL 1. FUNDAMENTE TEORETICE ALE CONTABILITĂȚII

## IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

### 1.1. Delimitări conceptuale privind immobilizările corporale

Immobilizările corporale constituie unul din elementele principale cuprinse în situațiile financiare ale entităților. Pentru entitățile deținătoare de immobilizări corporale, evidența acestora reprezintă o prioritate, deoarece, de obicei, ele au o valoare semnificativă.

În acest subcapitol se examinează noțiunile generale ale immobilizărilor corporale, componentele acestei noțiuni, precum și problemele aferente, utilizându-se ca surse reglementările contabile naționale și internaționale, lucrările savanților autohtoni și străini. Problemele abordate în prezentul subcapitol țin de:

- clasificarea immobilizărilor corporale după diferite criterii;
- identificarea elementelor care corespund definiției immobilizărilor corporale și pot fi incluse în componența acestora.

Noțiunea de immobilizări corporale este relativ nouă pentru cadrul legislativ din țara noastră, până în anul 2014 utilizându-se noțiunea veche de active materiale pe termen lung.

SNC „Immobilizări necorporale și corporale” definește immobilizările ca active deținute pentru a fi utilizate o perioadă mai mare de un an în activitatea entității sau pentru a fi transmise în folosință terților, iar immobilizările corporale – ca immobilizări sub formă de mijloace fixe, terenuri, immobilizări corporale în curs de execuție și resurse minerale [158, pct. 4]. Începând cu 01.01.2020, odată cu intrarea în vigoare a Ordinului MF nr. 48/2019 [128, pct. 5], immobilizările corporale includ și investițiile imobiliare.

IAS 16 prezintă immobilizările corporale ca elemente corporale care sunt deținute în vederea utilizării pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și se preconizează a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade [79, pct. 6].

În Directiva 2013/34/UE immobilizările corporale sunt denumite active tangibile, fără a fi dată definiția lor, ci doar componența lor [56, anexa III]. Nici CGCRF nu conține o definiție concretă a immobilizărilor corporale, dar se specifică că acestea au o formă fizică, sunt controlate de entitate și se așteaptă ca ele să genereze beneficii economice viitoare entității [28, pct. 4.11].

Reglementările contabile românești definesc immobilizările corporale ca active care sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an [147, pct. 190].

În reglementările contabile ale Federației Ruse [192] nu există o noțiune analogică noțiunii de immobilizări corporale, însă în situațiile financiare ale entităților rusești găsim noțiunea

de active imobilizate, care conține doar trei tipuri de imobilizări corporale: active materiale de căutare, mijloace fixe și investiții imobiliare.

În cea mai veche carte de contabilitate de la Biblioteca Națională a RM, editată în anul 1889 la Paris, autorii francezi Léautey E. și Guilbault A. afirmă că imobilizările corporale de acum un secol conțineau mobilierul, imobilele și mijloacele fixe. În opinia acestora, mijloacele fixe includeau mașinile montate pe sol, iar conform legii din acele perioade, tot ce se considera a fi imobil după destinație, trebuia să păstreze, ca și clădirile, valoarea inițială sau de origine [197, pag. 217].

Autori autohtoni Bădicu G., Caraman S. [6, pag. 36], dar și cei români, precum Munteanu V., Zuca M. [110, pag. 215], Ristea M., Călin O. [31, pag. 59] și alții definesc imobilizările corporale ca active materiale, adică active care îmbracă o formă fizică naturală, cu o durată de utilizare mai mare de un an, utilizate în activitatea entității sau care se află în proces de creare și nu sunt destinate vânzării. Aceeași opinie o au și profesorii români Baltes N. și Ciuhureanu, A.T. [5, pag. 71]. Autorii enumerați mai sus includ în componența imobilizărilor corporale următoarele elemente: terenurile (inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora), clădirile și construcțiile, mașinile, utilajele și instalațiile (tehnice, de lucru, de măsurare, control, reglare ș.a.), mijloacele de transport, animalele și plantațiile, uneltele, accesoriile de producție și inventarul gospodăresc, dispozitivele, instrumentele, mobilierul și aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane și materiale, avansurile și imobilizările corporale în curs de execuție și alte active corporale.

Încă din perioada interbelică, făcând trimitere la lucrarea lui Schwarz O. din 1937, publicată la Cluj, găsim un plan de conturi din perioada dată, în care imobilizările corporale conțineau terenuri, mașini, unelte, etc. [153, pag. 20]. Tot acest autor, clasifică imobilizările în mai multe categorii, după cum urmează:

- imobile prin natură – imobile;
- imobile prin încorporație – mașini și instalații;
- imobile prin destinație – animale de muncă, unelte și instrumente;
- imobile prin determinarea legii – uzufruct, ipotecă, servitute [153, pag. 24].

Savantul autohton Frecăuțeanu A. clasifică imobilizările corporale în funcție de sursa de proveniență:

- lucrări efectuate în regie proprie sau în antrepriză în legătură cu crearea unor active noi;
- procurări și alte intrări de active de la terți (inclusiv de la fondatori, arendatori, donatori, locatori ai leasingului financiar ș.a.) [64, pag. 101].

Totodată, acesta împarte imobilizările corporale în funcție de apartenență, și anume:

- proprii care aparțin entității cu titlu de proprietate;
- primite în leasing financiar;
- primite pentru utilizare pe un termen nedeterminat cu dreptul de gestiune [64, pag. 147].

Considerăm că aici ar mai putea fi adăugate încă două categorii, și anume:

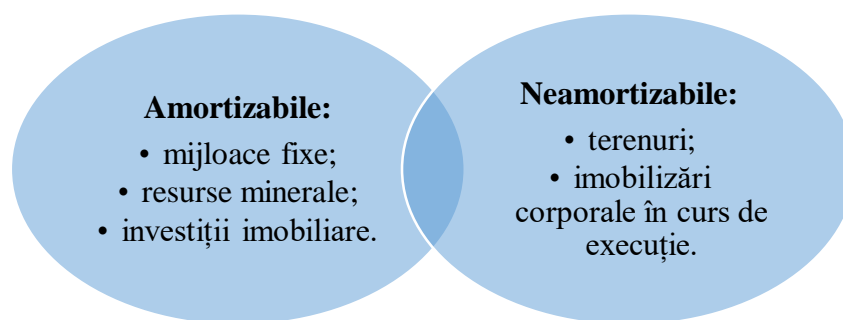
- deținute în comun în baza unui contract de parteneriat public-privat;
- deținute în comun în baza unui contract de societate civilă.

Inspirându-ne din lucrările autoarei Tonea E., imobilizările corporale pot fi ierarhizate după obiectul activității desfășurate după cum urmează: de producție (utilaje, instrumente, instalații etc.); de comerț (gherete, teșghele, tarabe, rulote etc.); de prestări servicii (mijloace de transport, aparate de transmisie etc.); de construcții și montaj (instrumente, utilaje, schele etc.); de exploatare minieră (instrumente de săpat, de găurit, de transportat etc.); de executare de lucrări (altele) [169, pag. 11].

După un criteriu asemănător, dar denumit criteriul ramural, savantul autohton Nederița A. clasifică imobilizările corporale, în funcție de participarea directă sau indirectă a acestora la fabricarea produselor finite /prestarea serviciilor, în:

- productive (clădirile secțiilor, depozitele, mașinile, utilajele, mijloacele de transport etc.);
- neproductive (obiectele de menire social-culturală: punctul medical, cluburile, casele de cultură, de odihnă, stațiunile balneare, stadionul, alte obiective sportive etc.) [114, pag. 79].

Pornind de la faptul că SNC „Imobilizări necorporale și corporale” conține definiția imobilizărilor amortizabile, deducem că imobilizările corporale mai pot fi clasificate după criteriul de amortizare, și anume:



**Fig. 1.1. Clasificarea imobilizărilor corporale după criteriul de amortizare**

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Imobilizări necorporale și corporale”

Excepție de la regulă sunt fondurile de bibliotecă, cinematecele, obiectele din muzee și de artă, clădirile și construcțiile speciale considerate ca monumente de arhitectură și artă, obiectele amortizate integral, dar care continuă să funcționeze. Acestea sunt mijloace fixe neamortizabile.

Un alt criteriu de clasificare, în opinia noastră, poate fi gradul de mobilitate. După acest criteriu se disting:

- imobilizări corporale mobile (mijloace de transport, unelte, instrumente etc.);
- imobilizări corporale imobile (clădiri, terenuri, construcții etc.).

În practica națională și internațională există mai multe concepte aferente componenței imobilizărilor corporale. În funcție de standardele de contabilitate aplicate sau de normele naționale ale fiecărui stat, imobilizările corporale conțin diferite elemente.

În figura de mai jos sunt enumerate elementele din care sunt compuse imobilizările corporale conform mai multor surse.

SNC	IAS	Directiva UE	Legislația României	Legislația Federației Ruse
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ imobilizări corporale în curs de execuție</li> <li>▪ terenuri</li> <li>▪ mijloace fixe</li> <li>▪ resurse minerale</li> <li>▪ investiții imobiliare</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ terenuri</li> <li>▪ terenuri și clădiri</li> <li>▪ mașini și echipamente</li> <li>▪ nave, aeronave, automobile</li> <li>▪ mobilier</li> <li>▪ instalații, piese de schimb și de asamblare</li> <li>▪ echipament de birotică</li> <li>▪ plante productive</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ terenuri și construcții</li> <li>▪ instalații tehnice și mașini</li> <li>▪ alte instalații</li> <li>▪ utilaje și mobilier</li> <li>▪ avansuri acordate</li> <li>▪ imobilizări corporale în curs de execuție</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ terenuri și construcții</li> <li>▪ instalații tehnice și mașini</li> <li>▪ alte instalații</li> <li>▪ utilaje și mobilier</li> <li>▪ investiții imobiliare</li> <li>▪ active corporale de exploatare și de evaluare a resurselor minerale</li> <li>▪ active biologice productive</li> <li>▪ avansuri</li> <li>▪ imobilizări corporale în curs de execuție</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ resurse minerale</li> <li>▪ mijloace fixe</li> <li>▪ investiții imobiliare</li> </ul>

**Fig. 1.2. Elementele imobilizărilor corporale conform reglementărilor contabile naționale și internaționale**

Sursa: elaborat de autor în baza reglementărilor contabile naționale și internaționale

Analizând toate sursele din figura de mai sus, observăm că elementele de bază ale unei imobilizări corporale sunt terenurile și mijloacele fixe (incluzând diferite elemente: navele, aeronavele, mobilierul, instalațiile etc.). În funcție de legislația abordată, observăm și alte elemente, cum sunt: resursele minerale sau investițiile imobiliare (RM din 01.01.2020, România, Federația Rusă), imobilizările corporale în curs de execuție (RM, Directiva UE, România), plantele sau activele biologice productive (IAS, România), avansurile (Directiva UE, România).

În anexa 1 este descrisă structura imobilizărilor corporale și la entitățile cercetate de autor, din care se poate observa că cea mai mare pondere o au mijloacele fixe.

La etapa inițială, majoritatea componentelor imobilizărilor corporale se află în situația de până la darea în exploatare. De aceea contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de execuție merită o atenție deosebită. SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, Directiva 2013/34/UE, precum și alte state europene (România, Franța, Belgia) includ imobilizările corporale în curs de execuție în componența imobilizărilor corporale. IAS 16 și reglementările contabile ale unor state ca Federația Rusă nu operează cu această noțiune.

SNC „Imobilizări necorporale și corporale” definește imobilizările corporale în curs de execuție ca imobilizări corporale procurate sau aflate în procesul de creare și de pregătire pentru utilizare după destinație, până la transmiterea lor în exploatare [158, pct. 4]. Economiiști autohtoni Grigori L. și Lazări L. definesc imobilizările corporale în curs de execuție exact ca în SNC [70, pag.88].

Conform Directivei 2013/34/UE, în componența imobilizărilor corporale se includ imobilizările corporale în curs de execuție, însă definiția acestora lipsește. În comparație cu SNC, directiva conține avansurile privind imobilizările corporale ca parte a imobilizărilor corporale în curs de execuție [56, anexa IV]. La fel se procedează și în baza normelor contabile românești [147, pct. 132], franceze [198] și belgiene [199].

Cercetătorul Frecăuțeanu A. afirmă că pentru imobilizările corporale în curs de execuție sunt proprii următoarele trăsături comune: caracterul material (tangibil) și imposibilitatea obținerii (generării) beneficiilor economice în momentul recunoașterii [64, pag. 99].

Economistul român Munteanu V. și alții susțin că avansurile și imobilizările corporale în curs de execuție includ imobilizările în curs de execuție (care nu au fost terminate) pentru nevoile proprii efectuate de entitate sau terți, inclusiv sumele de bani achitate în contul activelor corporale [110, pag.107].

Baltes N. și Ciuhureanu A.T. susțin că avansurile acordate furnizorilor pentru imobilizările corporale reprezintă sumele de bani puse la dispoziția furnizorilor de imobilizări înainte de livrarea bunurilor de natura imobilizărilor, urmând a se deconta cu aceștia după primirea și recepționarea activelor imobilizate [5, pag.78].

Din definițiile de mai sus deducem că avansurile acordate pentru imobilizările corporale reprezintă o parte indivizibilă a imobilizărilor corporale în sistemul contabil al statelor UE. De aceea, în scopul racordării legislației contabile autohtone la prevederile directivelor europene, propunem includerea acestor avansuri în componența imobilizărilor corporale.

Cea mai importantă componentă a imobilizărilor corporale sunt mijloacele fixe. IAS 16 nu operează cu noțiunea de mijloace fixe, ci cu elementele acesteia, cum ar fi: mașinile și echipamentele, navele, aeronavele, automobilele, mobilierul, instalațiile, piesele de schimb și de



asamblare și echipamentul de birotică. De fapt, SNC a unit toate aceste componente în noțiunea de mijloace fixe.

Nici în CGCRF, nici în Directiva 2013/34/UE nu se regăsește noțiunea de mijloace fixe. Normele contabile românești, de asemenea, nu utilizează noțiunea de mijloace fixe, operând mai mult cu noțiunea de imobilizări corporale la general sau cu componentele acesteia, cum ar fi: instalațiile tehnice și mașinile, alte instalații, utilajele și mobilierul.

Totuși, noțiunea de mijloace fixe este destul de veche în contabilitatea din spațiul nostru și a fost abordată de mulți savanți. De-a lungul timpului, această noțiune nu s-a schimbat esențial, principalele ei caracteristici fiind plafonul valoric stabilit de legislație prin care un obiect este recunoscut ca mijloc fix (în funcție de inflație), precum și perioada de utilizare mai mare de un an. Aceste caracteristici le găsim la diferiți autori români și ruși în ultimii 60 de ani (anexa 2).

În SNC „Imobilizări necorporale și corporale” mijloacele fixe sunt definite ca imobilizări corporale transmise în exploatare, valoarea unitară a cărora depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile [158, pct. 4]. Autorii autohtoni Grigoroș L. și Lazări L. definesc noțiunea dată în lucrările lor analogic SNC [70, pag. 80].

O altă componentă principală a imobilizărilor corporale sunt terenurile. Ele sunt prezente în componența imobilizărilor corporale atât în reglementările contabile naționale, cât și în cele internaționale. În legislația Federației Ruse terenurile sunt incluse în componența mijloacelor fixe, acestea nefiind reflectate în situațiile financiare separat.

Potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, terenurile sunt imobilizări corporale sub formă de teritorii funciare (de pământ) deținute de entitate cu drept de proprietate sau primite în arendă financiară (leasing financiar) pentru a fi folosite în activitatea entității [158 pct. 4].

În IAS 16 nu se conține noțiunea de terenuri, dar se menționează că terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar și atunci când sunt dobândite împreună [79, pct. 58].

În CGCRF și Directiva 2013/34/UE, de asemenea, nu se regăsește definiția noțiunii de terenuri. Însă Directiva 2013/34/UE precizează că informațiile privind drepturile asupra proprietăților imobiliare și alte drepturi similare, astfel cum sunt definite de dreptul intern, se prezintă la „Terenuri și construcții” [56, art. 12].

Conform reglementărilor contabile românești, terenurile se împart în două categorii: terenuri și amenajări de terenuri [147, pct. 193]. Terenurile nu se amortizează, iar investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare

se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare potrivit politicilor contabile aprobate, pe baza duratelor de utilizare ale acestora [147, pct. 241].

Economistul Gheorghe D. definește amenajările de terenuri ca fiind cheltuielile efectuate cu amenajările unor terenuri, lacuri și bălți, așa cum ar fi lucrările de acces (drumuri), racordurile la sursele de energie, îndiguiri, împrejmuiri etc. [68, pag. 39]. Ilincuță L.D. mai adaugă și cheltuielile privind instalarea sistemelor de alimentare cu apă, lucrările de irigații, desecări etc. [86, pag. 28]. Munteanu V. și Zuca M. menționează că investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor și alte lucrări similare se supun amortizării [111, pag. 107].

Cercetătoarea Cotoros I., abordând problema entităților care utilizează nemijlocit teritorii supuse înverzirii în activitatea lor economică (cafenele de vară, suprafețe comerciale, stații de alimentare cu combustibili etc.), menționează că spațiile verzi pot fi contabilizate ca obiecte ale mijloacelor fixe (desigur, dacă ele corespund definiției mijloacelor fixe) la costul lor de intrare. Amortizarea unor astfel de obiecte se efectuează după aceleași reguli ca și amortizarea oricăror altor obiecte. Durata lor de utilizare este determinată de entitate de sine stătător, pornind de la termenul prevăzut de utilizare a plantațiilor multianuale în activitatea economică a entității. Nu apar probleme nici în cazul lichidării unor astfel de obiecte ale mijloacelor fixe, aceasta fiind realizată, de asemenea conform regulilor generale [45, pag. 99].

Generalizând cele expuse mai sus, propunem să se introducă în SNC categoria „amenajări de terenuri”, care să definească cheltuielile efectuate cu amenajările unor terenuri, lacuri și bălți, cum ar fi: căile de acces, racordările la sursele de energie, apă, canalizare, îndiguiri, împrejmuiri etc. Aceste lucrări trebuie să fie recunoscute ca un obiect distinct pentru care se calculează amortizarea, se aplică procedurile de evaluare ulterioară, se atribuie costuri ulterioare etc.

O altă componentă importantă a imobilizărilor corporale sunt resursele minerale. La nivelul legislației contabile internaționale, cum ar fi IAS 16, CGCRF și Directiva 2013/34/UE, resursele minerale nu sunt incluse în componența imobilizărilor corporale, ele fiind evidențiate distinct de acestea. Totuși, autorii SNC, probabil, preluând experiența Federației Ruse, au inclus resursele minerale în componența imobilizărilor corporale.

Potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale” resursele minerale sunt imobilizări corporale sub formă de costuri capitalizate ale lucrărilor de explorare (pregătirea spre extracție), pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială [158, pct. 4].

Legea nr. 1102/1997 cu privire la resursele naturale definește resursele naturale (minerale) ca fiind obiectele, fenomenele, condițiile naturale și alți factori utilizabili în trecut, prezent și viitor pentru consum direct sau indirect, care au valoare de consum și contribuie la crearea de bunuri materiale și spirituale [100, art. 1].

IFRS 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale” reglementează contabilitatea resurselor minerale, însă nu conține o definiție a resurselor minerale, dar le clasifică indirect în minereuri, petrol, gaze naturale și resurse neregenerabile similare [85, anexa A].

Directiva 2013/34/UE menționează existența unor entități în industria extractivă sau în sectorul exploatării pădurilor primare care își desfășoară activitatea în țări bogate în resurse naturale, în special minerale, petrol, gaze naturale și păduri primare [56, pct. 44]. Astfel, indirect se face o clasificare a acestor resurse.

Reglementările contabile românești nu operează direct cu noțiunea de resurse minerale, dar utilizează noțiunea de active de explorare și evaluare a resurselor minerale, care nu este definită coerent [147, pct. 251].

În comparație cu normele contabile din RM, în legislația românească resursele minerale sunt clasificate aparte, iar obiectele ce permit extragerea acestor resurse sunt contabilizate ca mijloace fixe. De aceeași părere este și savantul Bucur V. care prezintă ca exemplu unitățile economice ce extrag resursele minerale prin sondare (petrol, gaze naturale, apă minerală etc.), și susțin că este natural ca sonda sau rețeaua magistrală să fie contabilizată în componența mijloacelor fixe, în grupa construcțiilor speciale [25, pag. 13]. Același autor consideră că componentele principale ale resurselor minerale sunt resursele de petrol, gazele naturale, apele minerale și curative, piatra de construcție, de var, ghipsul, argila, pietrișul, prundișul, granitul, nisipul, pădurile etc. [22, pag. 15].

Economistul autohton Șalaru G. afirmă că din punct de vedere contabil, exploatarea resurselor minerale cuprinde mai multe cicluri, începând de la decopertarea terenului, continuând cu extracția mineralelor și finalizând cu refacerea /ecologizarea terenului [164, pag. 33].

Cercetătoarea Bețianu L. de la Universitatea „Al. I. Cuza” din Iași consideră că este necesar să se utilizeze un sistem integrat al contabilității mediului, luând ca exemplu SEEA dezvoltat de ONU în 1993, și propune anumite elemente noi privind contabilitatea mediului și anume:

- capitalul natural neproductibil constituit din elementele economice care sunt legate direct de tranzacțiile de pe piață (de exemplu, minereuri, combustibili fosili etc.) și din elemente non-economice ce sunt independente de schimburile monetare, cum este cazul solurilor ce nu mai pot fi utilizate;
- transferul de resurse de la capital natural non-economic la capital economic, de exemplu, achiziția terenurilor poluate [9, pag. 78].

Începând cu 01.01.2020, componența immobilizărilor corporale este suplinită cu un element nou – investițiile imobiliare. Considerăm că acestea au fost incluse în componența immobilizărilor corporale preluându-se experiența României și Federației Ruse, deoarece nici IAS

16, nici Directiva 2013/34/UE nu consideră investițiile imobiliare ca parte a imobilizărilor corporale.

SNC „Imobilizări necorporale și corporale” definește investițiile imobiliare ca un teren sau o clădire ori o parte a unei clădiri sau ambele deținută de proprietar sau locatar în baza unui contract de leasing financiar, mai degrabă în scopul închirierii și/sau pentru creșterea valorii acesteia, decât pentru a fi utilizată în producție, pentru furnizarea de bunuri, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative, vândută în procesul desfășurării normale a activității [158, pct. 4]. Această noțiune corespunde în totalitate celei din IAS 40 [81, pct. 4] și celei din reglementările contabile românești.

Conform prevederilor Directivei 2013/34/UE, investițiile imobiliare fac parte din activele financiare (investiții financiare) [56, anexa IV]. CGCRF menționează că o proprietate imobiliară deținută în baza unui contract de leasing este un activ în cazul în care entitatea controlează beneficiile oferite de proprietatea respectivă [28, pct. 4.12].

IAS 40 prezintă exemple concrete de elemente care constituie /nu constituie investiții imobiliare (anexa 3). Pornind de la exemplele din această anexă, principalele teze au fost incluse și în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. În anexa 4 sunt prezentate condițiile în care o imobilizare constituie sau nu constituie o investiție imobiliară conform normelor contabile naționale. Exemplele din SNC sunt mai laconice, iar ultima caracteristică lărgeste definiția investițiilor imobiliare, în comparație cu cea din IAS.

Autoarea Brînzilă L. afirmă că investiția imobiliară este deținută în scopul închirierii sau pentru creșterea valorii, aceasta generează fluxuri de trezorerie care sunt în mare măsură independente de alte active deținute de o entitate [17, pag. 61]. Totodată, ea menționează că investiții imobiliare pot fi doar terenurile și clădirile [18, pag. 308].

Autorii Dima M. și Țiriulnicova N. consideră că criteriul principal la delimitarea investițiilor imobiliare de celelalte imobilizări corporale reprezintă subiectul și destinația utilizării activelor. În particular, investițiile imobiliare nu sunt utilizate de către entitate în producție, pentru comercializarea mărfurilor, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative. Cu alte cuvinte, investițiile imobiliare se dețin fără utilizare sau sunt folosite de către locatari [53, pag. 24].

După părerea noastră, entitățile a căror activitate de bază este doar darea în locațiune a terenurilor sau mijloacelor fixe, obiectul dat în locațiune (indiferent dacă activitatea este operațională sau financiară) nu reprezintă o investiție imobiliară, deoarece participă direct la activitatea de producție.

Economistul Graur A. consideră că pentru a constata că un obiect constituie proprietate investițională este nevoie de un raționament profesional [69, pag. 298]. Credem că atât

prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, cât și cele ale IAS 40 sunt destul de explicite pentru a stabili dacă un obiect este sau nu este o investiție imobiliară, iar raționamentul contabil în acest caz este redus.

Autorul român Voineagu V. afirmă că sub aspect economic, siguranța investițiilor imobiliare a generat oriunde o garanție a profitului peste dobânzile acordate de cele mai bune bănci. De asemenea, el precizează că investiția este o consecință firească a unei nevoi familiale, a unui plus de lichidități, ca o recunoaștere a statutului sau a unui stadiu de prosperitate atins la un moment dat de un om de afaceri sau de o firmă [174, pag. 4].

Deci, putem deduce că o entitate investește într-o investiție imobiliară în mare parte pentru a avea o oarecare siguranță pe care în zilele noastre nu o poate oferi nicio instituție bancară. Respectiv, entitățile sunt puse în situația în care trebuie să aleagă să își păstreze numerarul pe un cont bancar, primind dobânzi sau să îl investească într-o investiție imobiliară, care la fel să îi aducă un venit suplimentar, dar care deseori este cu mult mai semnificativ. Sub aspect contabil, deținerea unei investiții imobiliare este însoțită de o contabilizare mai aprofundată și mai specifică decât reflectarea lunară a unei dobânzi dintr-un depozit.

Un element important care poate fi inclus în componența imobilizărilor corporale sunt plantele productive sau activele biologice productive. Atât IAS 16, cât și reglementările contabile românești includ în componența imobilizărilor corporale și plantele productive (definiția din IAS 16) sau activele biologice productive (conform reglementărilor contabile românești). SNC nu include această categorie în componența imobilizărilor corporale, contabilizându-le distinct, conform SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”, care definește activul biologic ca fiind un animal viu sau o plantă vie [159, pct. 5]. Alt standard care reglementează mai detaliat definiția plantelor productive este IAS 41 „Agricultura” [82].

Potrivit reglementărilor contabile românești, un element component al imobilizărilor corporale sunt și activele biologice productive. Ele sunt orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor (de exemplu, animalele de lapte, vița-de-vie, pomii fructiferi și copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați) [147, pct. 207]. Directivei 2013/34/UE nu include în componența imobilizărilor corporale acest element.

Anterior, până la adoptarea SNC actuale, animalele de producție și reproducție, precum și plantațiile perene erau o componentă a mijloacelor fixe [114, pag. 78]. Astfel, savanții autohtoni tratau activele biologice ca parte a imobilizărilor corporale.

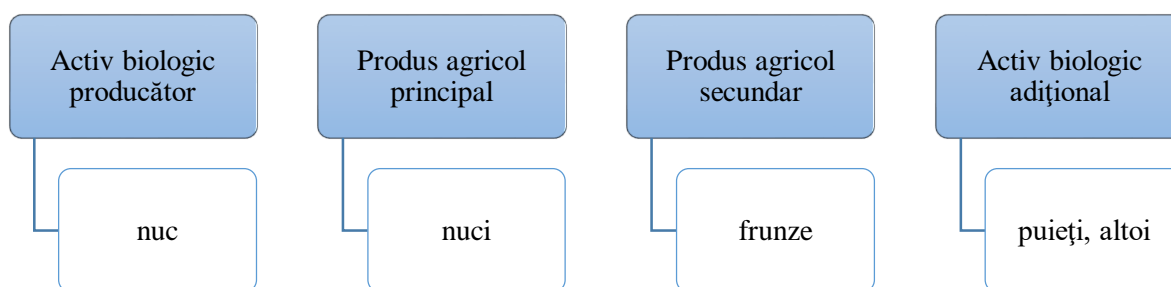
În opinia noastră, excluderea activelor biologice, în special a celor productive, din componența imobilizărilor corporale nu a fost destul de reușită, deoarece pentru entitățile agricole atât animalele de producție, păsările producătoare de ouă, cât și plantațiile perene (livezile, viile) reprezintă patrimoniul principal (mijlocul fix, instrumentul, unealta) care

generează venituri. Prin urmare, ca orice mijloc fix, acest instrument necesită recunoaștere, amortizare, depreciere, contabilizare a costurilor ulterioare, derecunoaștere etc.

Asemănări vizibile observăm și între modul de recunoaștere a unei imobilizări corporale descrise de IAS 16 [79, pct. 7] și a unui activ biologic descris în IAS 41 [82, pct. 10]. De aceea nu vedem impedimente în a recunoaște activele biologice în categoria imobilizărilor corporale.

Potrivit IAS 41, exemple de active biologice sunt oile, copacii dintr-o pădure pentru cherestea, vacile de lapte, porcii, plantațiile de bumbac, trestia-de-zahăr, plantațiile de tutun, tufișurile de ceai, vița-de-vie, pomii fructiferi, palmierii de ulei, arborii-de-cauciuc.

Economiștii români Pop A. și Deaconu S.C., clasifică și exemplifică activele biologice astfel:



**Fig. 1.3. Clasificarea activelor biologice**

Sursa: elaborat de autor după economiștii Pop A. și Deaconu S.C. [135, pag. 10]

Prin urmare, recomandăm includerea în componența imobilizărilor corporale doar a activelor biologice productive, deoarece acestea corespund în mare parte definiției imobilizărilor corporale și mijloacelor fixe.

Generalizând cele expuse în acest subcapitol, considerăm că noțiunea de imobilizări corporale din SNC „Imobilizări necorporale și corporale” trebuie să fie modificată și completată cu elemente noi, astfel încât imobilizările corporale să fie definite ca imobilizări sub formă de mijloace fixe, terenuri și amenajări de terenuri, avansuri acordate aferente imobilizărilor corporale, imobilizări corporale în curs de execuție, resurse minerale, investiții imobiliare și active biologice productive.

În acest subcapitol au fost prezentate delimitările conceptuale privind noțiunea de imobilizări corporale, definiția și clasificarea lor, au fost caracterizate elementele componente ale imobilizărilor corporale și au fost propuse elemente noi pentru a fi incluse în componența acestora.

În următorul subcapitol urmează a fi propuse soluții pentru perfecționarea modului de recunoaștere și de evaluare inițială a imobilizărilor corporale.

## 1.2. Considerații privind recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale

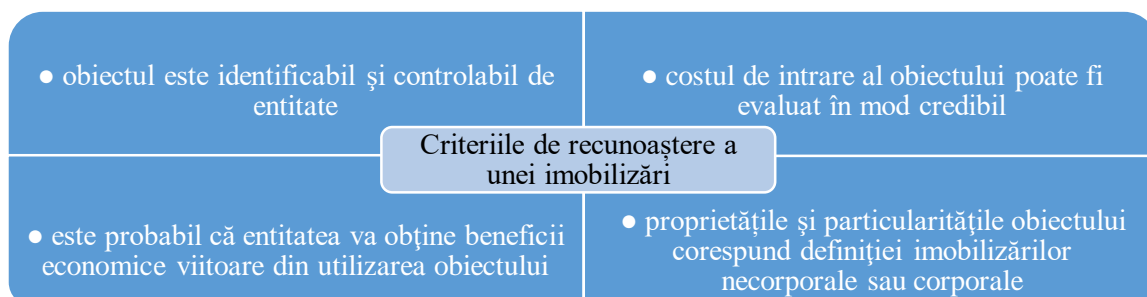
Orice entitate care are ca scop să activeze, mai devreme sau mai târziu se va afla în situația de a recunoaște o imobilizare corporală. Recunoașterea și evaluarea inițială a imobilizărilor corporale sunt primele etape cu care se confruntă o entitate atunci când aceasta dorește să-și extindă patrimoniul.

O treime din respondenții sondajului de opinie prezentat în anexa 5 afirmă că problemele de bază cu care se confruntă la recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale țin de identificarea modului de raportare a bunurilor la imobilizările corporale și de stabilirea costului de intrare, în cazul intrării cu titlu gratuit, a schimbului sau a plusurilor la inventariere.

În prezentul subcapitol sunt abordate următoarele probleme de ordin general aferente recunoașterii și evaluării imobilizărilor corporale:

- descrierea și perfecționarea modului de recunoaștere a imobilizărilor corporale;
- perfecționarea contabilității evaluării inițiale a imobilizărilor corporale și soluționarea problemelor aferente formării costului de intrare.

Recunoașterea inițială a imobilizărilor se efectuează pe obiectele de evidență ale căror nomenclator se stabilește de entitate de sine stătător [158, pct. 5]. Potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, obiectul se recunoaște ca imobilizare numai în cazul respectării simultane a următoarelor condiții:



**Fig. 1.4. Criteriile de recunoaștere a unei imobilizări**

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Imobilizări necorporale și corporale”

Conform IAS 16, costul unui element de imobilizări corporale trebuie recunoscut ca activ dacă și numai dacă este probabilă generarea de beneficii economice viitoare aferente elementului pentru entitate și costul elementului poate fi evaluat în mod fiabil [79, pct. 7].

Recunoașterea imobilizărilor corporale în CGCRF este descrisă exact ca în IAS 16. În CGCRF este indicat că un activ nu se recunoaște în bilanț atunci când cheltuiala suportată este improbabil să genereze beneficii economice pentru entitate în afara perioadei contabile actuale [28, pct. 4.45]. Directiva 2013/34/UE recomandă că, pentru a asigura comparabilitatea și echivalența informațiilor raportate, principiile de recunoaștere și de evaluare ar trebui să includă continuitatea activității, prudența și contabilitatea de angajamente [56, pct. 16].

Recunoașterea, evaluarea, descrierea, prezentarea și consolidarea din situațiile financiare ar trebui să fie guvernate de pragul de semnificație [56, pct. 17]. Pragul de semnificație reprezintă criteriul prestabilit de către entitate pentru determinarea necesității de a prezenta sau corecta informații în situațiile financiare, luând în considerare posibilitatea influenței acestor prezentări sau corectări asupra deciziilor economice ale utilizatorilor [160, pct. 4].

Dacă terenurile și resursele minerale nu au nevoie de un prag de semnificație pentru a fi recunoscute ca imobilizări corporale, atunci pentru recunoașterea mijloacelor fixe, valoarea unitară a acestora trebuie să depășească plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile. În caz contrar, acestea se recunosc ca stocuri.

Din punctul de vedere al fiscalității, în prezent, mijloacele fixe pentru care se calculează amortizarea sunt cele a căror perioadă de exploatare este mai mare de un an, iar valoarea lor depășește suma de 6 000 de lei [41, art. 26]. Din cele relatate deducem că plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală pentru recunoașterea unui element ca mijloc fix constituie 6 000 lei.

În România, spre exemplu, acest plafon se stabilește prin hotărâre de guvern. La moment, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe este de 2 500 lei românești (echivalentul a 11 250 lei moldovenești) [75].

Asupra acestei situații s-a pronunțat și economista Țiriulnicova N. în opinia căreia SNC oferă entității posibilitatea de a stabili în scopurile delimitării mijloacelor fixe și OMVSD un prag de semnificație, altul decât plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală [172]. Sub aspect practic, în această privință este rezonabil să fie examinate următoarele trei situații:

- |          |   |
|----------|---|
| <b>1</b> | entitatea nu stabilește un prag de semnificație. În asemenea caz, entitatea urmează să aplice plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală   |
| <b>2</b> | entitatea aplică un prag de semnificație egal cu zero. Această situație este absolut analogică cu tratarea din IAS 16 care nu conține valoarea unitară minimă aferentă imobilizărilor corporale. În acest caz, la entitate toate obiectele corporale transmise în exploatare, destinate utilizării pe o perioadă mai mare de un an în activitatea entității sau pentru închiriere, indiferent de valoarea unitară a lor, se contabilizează ca mijloace fixe |
| <b>3</b> | entitatea stabilește un prag de semnificație mărimea căruia diferă de zero și de plafonul valoric din legislația fiscală. Aplicarea acestei abordări este posibilă, dar mai puțin probabilă în practica entităților autohtone   |

**Fig. 1.5. Pragul de semnificație pentru delimitarea OMVSD de mijloacele fixe**

Sursa: elaborat de autor după Țiriulnicova N. [172]

Pornind de la noțiunile de mai sus, deducem că pragul de semnificație este mai mult o mărime relativă decât absolută și totul depinde, în primul rând, de mărimea entității. De aceea considerăm că, dacă pentru o entitate mică un obiect de inventar sau un utilaj (calculator, strung)



poate avea o valoare semnificativă, entitatea poate micșora pragul de semnificație la recunoașterea immobilizărilor corporale pentru ca obiectele menționate să fie recunoscute ca mijloace fixe. O situație inversă poate exista la o entitate mare, pentru care un calculator sau un obiect de mobilier reprezintă elemente mai puțin costisitoare, în comparație cu alte mijloace fixe deținute. Respectiv, aceasta poate mări pragul de semnificație, pentru a avea mai puține immobilizări la care se vor calcula ulterior amortizarea, evaluarea ulterioară și deprecierea.

Analizând rezultatele sondajului de opinie din anexa 5, observăm că peste 95% din contabilii autohtoni stabilesc un plafon de recunoaștere a immobilizărilor corporale care este identic cu cel stipulat de CF (6 000 lei), ceilalți utilizează un plafon diferit. În concluzie, contabilii preferă varianta fiscalității, pentru a evita luarea de decizii proprii în funcție cu raționamentul contabil.

Particularitățile recunoașterii immobilizărilor corporale sunt diferite, în funcție de modul de intrare al acestora: prin achiziționare, creare în cadrul entității, primire în schimb, sub forma de aport la capitalul social, cu titlu gratuit, în gestiune economică etc. Acestea au fost descrise mai amănunțit în una din publicațiile autorului tezei date [200]. Toate sursele de intrare a immobilizărilor corporale sunt ilustrate în schema din anexa 6.

Achiziționarea este cea mai frecventă modalitate de intrare a immobilizărilor corporale, care poate fi făcută de la furnizorii interni sau externi, iar immobilizările corporale pot sau nu pot să necesite operațiuni de montaj și de punere în funcțiune [173, pag. 11].

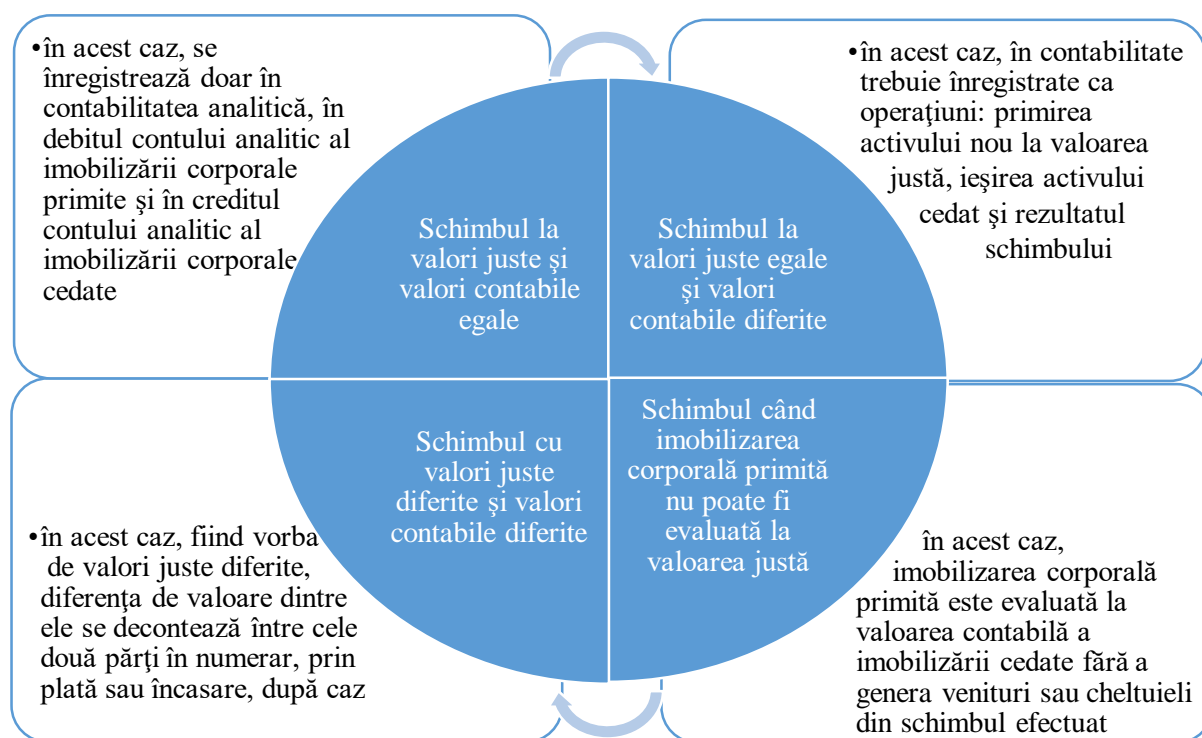
O problemă referitoare la procurarea mijloacelor fixe (și altor obiecte) de peste hotare, care a fost depistată la entitățile „Floreni” SRL și „Fitfoods” SRL, ține de recepționarea acestora cu anumite defecte tehnice sau chiar lipsuri cantitative. Aceste abateri pot fi cauzate din vina vânzătorului care nu a transmis marfa în modul corespunzător sau din vina transportatorului care a transportat bunurile, cauzându-le defecte. Pentru astfel de situații, propunem entităților să întocmească actul de recepție a bunurilor neconforme analog celui din anexa 7, pe care entitățile date l-au acceptat spre implementare.

Acest act se completează la sosirea transportatorului la punctul de descărcare. În prezența reprezentanților vânzătorului (dacă aceștia sunt prezenți), transportatorului și a cumpărătorului se verifică dacă cantitatea mijloacelor fixe corespunde celei stabilite în contract și dacă nu există semne de deteriorare. În cazul în care s-au depistat mijloace fixe neconforme sau lipsă, se stabilește din vina cui acestea au apărut: a transportatorului care le-a pierdut pe drum sau le-a transportat în condiții neacceptabile, sau a vânzătorului care nu a transmis marfă calitativă sau în cantitatea stabilită în contract. Acest act poate fi tradus, după caz, și în alte limbi, urmează a fi semnat de toate părțile prezente și poate avea anexate probe foto. La prezentarea acestui act, partea vinovată urmează să compenseze prejudiciile.

În cazul absenței reprezentantului furnizorului (vânzătorului), există posibilitatea includerii în componența comisiei a reprezentantului CCI a RM care este o structură recunoscută la nivel internațional și prestează servicii de expertiză, evaluare și suport în comerțul internațional. Spre exemplu, pe parcursul anului 2018, CCI a eliberat circa 12 000 de rapoarte de expertiză și circa 10 000 de certificate de origine nepreferențială [60]. Rapoartele de expertiză și evaluare ale CCI a RM constituie documente oficiale care reflectă opinia independentă și obiectivă a expertului și sunt recunoscute de către alte instituții publice și private.

Conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, imobilizările pot fi primite în schimbul altor active nemonetare sau al unei combinații de active nemonetare și monetare. Asemenea tranzacții se tratează ca două operațiuni: înstrăinarea activului transmis în schimb și procurarea activului primit în schimb [158, pct. 12].

Autorul român Vișan D. [173, pag. 21] prezintă mai multe exemple referitoare la intrarea prin schimbul de active:



**Fig. 1.6. Modalitățile de contabilizare a schimbului de imobilizări corporale**

Sursa: elaborat de autor după Vișan D. [173, pag. 21]

În opinia noastră, toate operațiunile economice de schimb al imobilizărilor corporale menționate mai sus reprezintă tranzacții care se înscriu totalmente în contabilitatea operațiunilor de barter. Totuși, recomandăm introducerea în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” a unei descrieri mai ample a modalităților în care pot fi recunoscute imobilizările corporale în cazul schimbului lor, după modelele prezentate în figura de mai sus.

Imobilizările primite ca aport în capitalul social se evaluează în conformitate cu legislația în vigoare la valoarea aprobată prin decizia organului împuternicit de conducere a entității [158, pct. 13]. Aceeași procedură este și în România, însă conform prevederilor legislației acestei țări.

Imobilizările primite cu titlu gratuit (ca donație) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Dacă în documentele primare de intrare nu este indicată valoarea obiectului primit, atunci costul de intrare se determină prin expertiză independentă [158, pct.14].

În cazul în care valoarea imobilizărilor corporale nu este confirmată de vreun act, recomandăm ca la stabilirea costului de intrare să fie efectuată o expertiză de către un evaluator independent, la fel cum SNC indică pentru cazurile de intrare a imobilizărilor corporale cu titlu gratuit, pentru a se stabili valoarea justă a acestora, sau recomandăm utilizarea schemei din anexa 8.

Alt tip de intrare descris de Vișan D. este intrarea prin subvenții pentru investiții. În această categorie de operațiuni se cuprind intrările de imobilizări corporale finanțate din subvențiile guvernamentale pentru investiții și din împrumuturile nerambursabile cu caracter de investiții, intrările de imobilizări corporale prin donație și cele constatate plusuri la inventariere, precum și intrările de imobilizări corporale finanțate din alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții [173, pag. 17]. Subvențiile primite în formă nemonetary sunt recunoscute ca imobilizări corporale la costul de intrare al activelor primite.

În contextul celor menționate, recomandăm ca în toate cazurile de intrări de imobilizări corporale a căror valoare nu este stabilită precis să se apeleze la un expert independent, pentru a le evalua la valoarea justă și pentru a le recunoaște la această valoare.

Atunci când contabilii practicieni nu pot să apeleze la un evaluator independent pentru a stabili valoarea unui obiect din diferite cauze, cum ar fi lipsa de lichidități sau amplasarea la o distanță mare de oraș, preluând un exemplu din cercetările autorului român Ilincuță L.D. [86, pag. 51] și adaptându-l la realitățile din RM, putem afla de sine stătător costul de intrare pentru a recunoaște un obiect.

Să admitem că, în urma inventarierii mijloacelor fixe, a fost găsită pe teritoriul unei entități agricole „Agro-Papuros” SRL o remorcă de tractor moștenită încă din perioada sovietică de la fosta gospodărie colectivă, dar care nu se află la bilanțul entității. Reieșind din prevederile IFRS 13, o evaluare la valoarea justă presupune că activul sau datoria este tranzacționat(ă) într-o tranzacție reglementată de vânzare a activului sau de transfer al datoriei între participanții de pe piață, la data de evaluare, în condițiile de piață actuale [84, pag. 15]. Prin urmare, în anexa 8 este descris, în baza unui exemplu convențional, modul de deducere a valorii juste a unui obiect, utilizând site-uri sau ziare de anunțuri (de exemplu, 999.md, Makler etc.).

Posibilitatea de intrare a imobilizărilor corporale constatate ca plusuri la inventariere a fost omisă în SNC, însă aceasta nu înseamnă că astfel de cazuri pot exista. După părerea noastră, la intrarea prin metoda menționată, imobilizările trebuie evaluate la valoarea justă sau conform exemplului din anexa 8. Dacă mijloacele fixe depistate ca plusuri în urma inventarierii nu sunt funcționale și nu pot fi folosite în activitatea entității, acestea trebuie contabilizate ca materiale (fier vechi, alte materiale).

Potrivit prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, costul de intrare al bunurilor primite în gestiune economică se determină conform documentelor primare de primire, cu suplimentarea, după caz, a costurilor de intrare și pregătire a bunurilor pentru utilizarea prestabilită [158, pct. 14<sup>1</sup>].

Referitor la acest subiect și-au expus opinia și economiștii Nederița A. și Foalea L. care afirmă că entitățile pot primi bunuri în gestiune economică pe un termen nedeterminat în baza deciziei autorității publice respective (fondatorului), facturii și, după caz, a procesului-verbal de primire-predare a activelor corespunzătoare. Aceste bunuri se înregistrează în bilanțul entității ca active, însă nu devin proprietatea acesteia [117].

Imobilizările corporale deținute de un locatar conform contractului de leasing financiar se contabilizează în conformitate cu SNC „Contracte de leasing”. Savantul Nederița A. atenționează asupra unor erori ce pot apărea la recunoașterea imobilizărilor corporale, printre care și reflectarea în componența imobilizărilor corporale a imobilizărilor deținute în leasing operațional, care se reflectă doar în conturile extrabilanțiere [190].

O metodă de intrare a investițiilor imobiliare este transferul unui bun (mijloc fix, teren) în categoria investițiilor imobiliare. Cercetătoarea autohtonă Brînzilă L. susține o astfel de metodă de intrare și, totodată, afirmă că, la contabilizarea transferurilor la investițiile imobiliare, este necesar a ține cont de problemele legate de recunoașterea acestora [16, pag. 81]. În lucrările sale, cercetătorii români Breban L. [15, pag. 26], Popa N. [137, pag. 27] și Cernușca L. [34, pag. 28], de asemenea, fac trimitere la prevederile IAS 40, pentru a descrie modul de recunoaștere a investițiilor imobiliare.

Conform prevederilor SNC și Directivei 2013/34/UE, de la crearea/ procurarea imobilizărilor corporale și până la punerea lor în funcțiune, acestea se atribuie unei categorii aparte și anume imobilizărilor corporale în curs de execuție. Directiva 2013/34/UE plasează aici și avansurile acordate pentru imobilizările corporale [56, anexa IV]. În figura 1.7 este descris modul de reflectare a avansurilor pentru imobilizările corporale în reglementările contabile ale României, Franței și Belgiei.

Avansurile în România	• în planul de conturi contabile românesc avansurile nu sunt incluse în clasa 2 „Conturi de imobilizări”, ci din clasa 4 „Conturi de terți”, contul „Furnizori - debitori”, subcontul „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” [147, pct. 594]
Avansurile în Franța	• în planul de conturi contabile francez clasa 2 „Conturi de imobilizări” conține contul „Avansuri și plăți privind controlul imobilizărilor corporale” [198], iar în bilanțul contabil avansurile sunt incluse atât în clasa activelor imobilizate/ grupa imobilizărilor corporale, cât și în grupa activelor circulante ca creanțe față de furnizori [196]
Avansurile în Belgia	• în planul de conturi contabile belgian în clasa 2 „Cheltuieli, active imobilizate și creanțe mai mari de un an” găsim contul contabil „Avansuri și plăți pentru imobilizări corporale în curs” [199], iar în bilanțul contabil avansurile și plățile pentru imobilizări corporale în curs sunt incluse în cadrul imobilizărilor corporale [203]

**Fig. 1.7. Avansurile în reglementările contabile ale României, Franței și Belgiei**

Sursa: elaborat de autor în baza reglementărilor contabile ale altor state

După intrarea în vigoare a modificărilor operate prin Ordinul MF nr. 48/2019, suma avansurilor pe termen lung și curente acordate pentru achizițiile (procurarea, crearea/construcția etc.) imobilizărilor corporale se va reflecta în bilanț în rândul 120 [161, pct. 137].

În scopul conformării SNC la directivele europene, începând cu 01.01.2020, Planul general de conturi contabile [134] a fost modificat și completat. Astfel, conturile de „Avansuri acordate pe termen lung” și „Avansuri acordate curente” au fost completate cu subcontul „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”, iar prezentarea și reflectarea informațiilor aferente avansurilor va fi în concordanță cu Directiva 2013/34/UE.

Autorul român Popa A. afirmă că avansurile se facturează la momentul primirii lor [136]. Considerăm oportună racordarea prevederilor CF după exemplul țărilor europene, în special al României. Astfel, la acordarea avansurilor, exigibilitatea TVA trebuie să intervină la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator [102, art. 282]. Ulterior, trebuie să se elibereze factură fiscală, ca document confirmativ, cu indicarea destinației avansurilor.

Pe termen scurt, o asemenea decizie ar duce la diminuarea sumelor TVA datorate bugetului, ceea ce nu ar conveni organelor de stat. Totuși, pentru mediul de afaceri o astfel de decizie ar fi bine-venită. Pe marginea acestei teme, autorul și-a expus mai detaliat părerea într-o lucrare publicată în cadrul unei conferințe științifice internaționale [143].

În ce privește resursele minerale, este de menționat că acestea se recunosc în componența imobilizărilor corporale după finalizarea lucrărilor de explorare dacă:

- 1) proprietățile resurselor decopertate corespund definiției imobilizărilor corporale;
- 2) volumul resurselor decopertate este identificabil, controlabil, pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială;

3) costul resurselor poate fi determinat credibil [158, pct. 68].

Analizând reglementările contabile ale României și Federației Ruse, care sunt țări bogate în resurse minerale, am constatat că acestea au un element distinct în componența immobilizărilor corporale, numit „active corporale de exploatare și evaluare a resurselor minerale”. Prin urmare, considerăm că și în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” resursele minerale ar trebui să fie separate în două componente: resurse minerale și immobilizări de exploatare și evaluare a resurselor minerale (anexa 9) pentru o evidență mai detaliată a acestei ramuri.

Evaluarea inițială a immobilizărilor corporale nu este reglementată suficient în SNC și nu este abordată pe deplin în literatura de specialitate, respectiv, la evaluarea immobilizărilor corporale apar un șir de probleme. Conceptul de evaluare a immobilizărilor corporale se bazează pe mai multe valori, pe care poate să le aibă în decursul vieții sale o immobilizare corporală. În tabelul 1.1 vom caracteriza aceste valori conform prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și IAS 16.

**Tabelul 1.1. Valorile atribuite immobilizărilor corporale conform prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și IAS 16**

Tipuri de valori	Definiția conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”	Definiția conform IAS 16
Costul de intrare	Costurile de procurare sau creare a obiectului de evidență și costurile direct atribuibile pentru a-l aduce în locul și în starea necesară pentru folosirea după destinație	Suma în numerar sau în echivalente de numerar plătită sau valoarea justă a altei contraprestații furnizate pentru a dobândi un activ la momentul achiziției sau construcției sale ori, acolo unde este cazul, valoarea atribuită activului respectiv atunci când este recunoscut inițial
Valoarea contabilă	Costul de intrare sau costul corectat sau valoarea reevaluată a obiectului de evidență diminuat cu amortizarea și pierderile din depreciere acumulate	Valoarea la care un activ este recunoscut după ce se deduc amortizarea cumulată și pierderile cumulate din depreciere
Valoarea reziduală	Valoarea estimată (preconizată) a unei immobilizări amortizabile, pe care entitatea prevede să o obțină la expirarea duratei de utilizare a acesteia	Valoarea estimată pe care ar obține-o în prezent o entitate din cedarea unui activ, după deducerea costurilor estimate asociate cedării, dacă activul ar avea deja vechimea și starea prevăzute la sfârșitul duratei sale de viață utilă
Valoarea amortizabilă	Costul de intrare sau costul corectat diminuat cu valoarea reziduală estimată	Costul unui activ sau o altă valoare care înlocuiește costul minus valoarea reziduală a activului
Valoarea justă	Prețul de vânzare estimat al unei immobilizări în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate	Prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție reglementată între participanții de pe piață, la data evaluării
Valoarea recuperabilă	–	Cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și IAS 16

Observăm că IAS 16 definește o noțiune care nu se regăsește în SNC și anume valoarea recuperabilă. La rândul său, aceasta este compusă din valoarea de utilizare ce reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare care se preconizează să se obțină de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar. Considerăm că este necesar de inclus aceste definiții în SNC, importanța cărora o vom demonstra pe parcurs.

SNC „Imobilizări necorporale și corporale” în comparație cu IAS 16 conține noțiunea de cost corectat. Noțiunea menționată nu este definită, dar se subînțelege că ar reprezenta costul diminuat cu suma amortizării și pierderilor din depreciere cumulate.

În conformitate cu prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, costul de intrare al obiectului procurat se formează din prețul de cumpărare, taxele vamale, impozitele și taxele nerecuperabile, cu scăderea tuturor reducerilor, rabaturilor și sconturilor comerciale la procurare și orice costuri direct atribuibile obiectului pentru a-l aduce în locul amplasării și în starea necesară pentru folosirea după destinație [158, pct. 8].

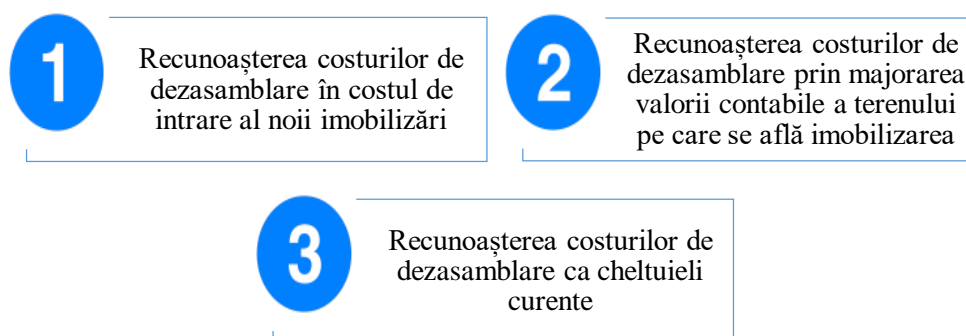
În urma operării modificărilor în SNC, în vigoare de la 01.01.2020, au fost excluse unele prevederi privind componența costurilor de intrare, precum costurile de ceremonii, festivități, costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu, costurile reamplasării sau reorganizării parțiale și altele [128]. Considerăm că această excludere este greșită, deoarece va complica activitatea practicienilor care nu vor ști ce să includă în componența costului de intrare al imobilizărilor corporale.

În IAS 16 noțiunea de cost de intrare este aceeași ca și în SNC și reprezintă prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale de import și taxele de cumpărare nerambursabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor și orice costuri care se pot atribui direct aducerii activului la locul și în starea necesară pentru ca acesta să poată funcționa în modul în care dorește conducerea.

O situație problematică poate apărea în cazul pregătirii unui teren în scopul construcției unui obiect nou pe suprafața acestuia. În una din lucrările economiștilor autohtoni Nederița A. și Foalea L., este descris în baza unui exemplu concret, că, în cazul defrișării unei plantații în scopul utilizării terenului pentru construcția unui obiect imobil, toate cheltuielile privind modificarea destinației terenului, cele de ieșire și defrișare a plantației perene pentru pregătirea terenului pentru construcție vor fi reflectate la costul de intrare al imobilului. Ei susțin că procedura dată se aplică doar la pregătirea terenului pentru construcția unor obiecte imobile noi, iar în cazul în care terenul cu plantație va fi utilizat în alte scopuri (de exemplu, pentru creșterea altor culturi agricole), valoarea contabilă și costurile de defrișare a plantației trebuie înregistrate ca cheltuieli curente [118].

Autorul autohton Ciobanu V. menționează că atât în contabilitate, cât și în scopuri fiscale cheltuielile legate de demolarea construcției reprezintă costuri direct atribuibile proprietății ce se construiește. Corespunzător, costul construcției vechi demolate urmează să fie capitalizat în costul clădirii noi [35]. În opinia lui, această abordare este împărtășită la nivel internațional de mulți experți cu autoritate în domeniul IFRS, pe motiv că costurile legate de demolare constituie o consecință a deciziei de construcție a clădirii noi.

În opinia noastră, pentru contabilizarea costurilor de dezasamblare există trei soluții, și anume:



**Fig. 1.8. Soluțiile privind recunoașterea costurilor de dezasamblare**

Sursa: elaborat de autor

Totodată, în cazul pregătirii unui teren pentru construcții, cum ar fi defrișarea unei plantații, demolarea unei clădiri mai vechi pentru construcția altei noi etc., considerăm că costurile de dezasamblare și de înlăturare a elementului vechi trebuie să fie considerate cheltuieli curente, pentru a se respecta comparabilitatea imobilizărilor corporale.

O altă problemă care poate apărea la defrișarea plantației perene ține de faptul dacă aceasta a fost sau nu subvenționată de stat. Admitem că la plantarea acesteia entitatea a primit o subvenție de 25% din costul de intrare al plantației. Potrivit Regulamentului privind condițiile, ordinea și procedura de acordare a mijloacelor FNDAMR, beneficiarii de subvenții, din momentul autorizării spre plată a cererii de solicitare a sprijinului financiar, sunt obligați să nu admită înstrăinarea/darea în folosință sub orice formă a obiectului investiției pentru care a primit subvenția, după caz, casarea, defrișarea plantațiilor multianuale, pentru perioada de 1/3 din durata de utilizare a plantației multianuale subvenționate. În caz contrar, aceștia urmează să restituie suma subvenției, ținând cont de coeficientul inflației și dobânda de întârziere, calculată în condițiile legislației [149, pct. 11].

Prin urmare, dacă plantația a fost subvenționată și nu a expirat termenul de 1/3 din durata de utilizare a plantației, entitatea va trebui să restituie suma subvenției, inclusiv dobânzile și penalitățile aferente. Toate aceste cheltuieli se vor include în costul de intrare al noii clădiri? Dacă ne bazăm pe concluziile autorilor menționați, aceste cheltuieli la fel ar constitui costuri



aferente pregătirii terenului pentru construcție și ar urma să fie reflectate la costul de intrare al imobilului. Nu suntem de acord cu aceste opinii din motivele expuse mai sus.

O concepție de bază care ar trebui să fie luată în considerare la recunoașterea și evaluarea inițială a imobilizărilor corporale este comparabilitatea situațiilor financiare. Conform prevederilor CGCRF, pentru ca informațiile să fie comparabile, aspectele similare trebuie să fie prezentate similar, iar aspectele diferite trebuie să fie prezentate diferit [28, pct. QC23].

Totodată, în IAS 1 este specificat că situațiile financiare trebuie să prezinte fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, iar o prezentare fidelă impune unei entități să prezinte informații, inclusiv politicile contabile, într-o manieră care să ofere informații relevante, fiabile, comparabile și inteligibile [78, pct. 17].

O problemă legată de comparabilitatea situațiilor financiare apare la determinarea costului de intrare al imobilizărilor corporale la entitățile neplătitoare de TVA, deoarece taxa menționată reprezintă pentru aceste entități o taxă nerecuperabilă care nu poate fi trecută în cont. În acest caz, costul de intrare al unui obiect procurat (de exemplu, al unui mijloc fix) se va forma din prețul de cumpărare, taxele vamale și celelalte costuri direct atribuibile obiectului plus suma TVA.

Respectiv, costul de intrare al aceluiași obiect va fi diferit, în funcție de faptul dacă entitatea este sau nu plătitoare de TVA. După părerea noastră, în acest caz, nu se respectă comparabilitatea întocmirii situațiilor financiare. Respectiv, este incorect ca costul de intrare al aceluiași obiect (mijloc fix) la o entitate plătitoare de TVA să fie cu 20% mai mic decât la o entitate neplătitoare de TVA. Astfel de cazuri pot duce la recunoașterea la costuri diferite a obiectelor similare de imobilizări corporale.

Potrivit explicațiilor MF al RM, entitățile neînregistrate ca plătitori de TVA urmează să includă suma TVA aferentă procurării mijlocului fix în valoarea de intrare a mijlocului procurat [145]. Aceeași părere o au și specialiștii Lazari I., Vragaleva-Platița A. care aduc argumente din punctul de vedere fiscal că pentru subiectul neplătitor de TVA suma TVA aferentă mijlocului fix procurat nu este recuperabilă, ci se include în valoarea de intrare a mijlocului fix (pe motiv că nu se trece la decontările cu bugetul) de la care se calculează uzura [96].

Considerăm că în acest caz normele contabile ar trebui să prevaleze asupra celor fiscale, iar entitatea neplătitoare de TVA nu ar trebui să includă această taxă în costul de intrare al obiectului de mijloace fixe procurat, ci să o recunoască ca cheltuieli curente. Astfel va fi respectat principiul prudenței, în special ce ține de supraevaluarea activelor și de asemenea se va respecta comparabilitatea imobilizărilor corporale în raport cu alte imobilizări corporale.

Modul de contabilizare a obiectelor procurate la un preț simbolic reprezintă la fel o problemă destul de actuală. Revenind la noțiunea de cost de intrare al obiectului procurat,

menționată mai sus, în ultima perioadă apar neclarități privind reflectarea costului de intrare al imobilizărilor corporale, cum ar fi: telefoanele mobile, tabletele și alte gadgeturi la prețuri simbolice, care sunt procurate de la anumiți operatori la prețul de 1 leu.

Conform prevederilor Legii nr. 287/2017, documentul primar reprezintă o confirmare documentară care justifică producerea faptelor economice sau care acordă dreptul de a le efectua (produce) și certifică producerea unui eveniment [98, art. 3].

Prin urmare, în documentul primar (factura sau factura fiscală) vânzătorii indică valoarea de 1 leu, iar cumpărătorii recunosc obiectul procurat la această valoare. Totodată, nu este clar modul de clasificare a obiectului. Astfel, o tabletă care real ar avea o valoare de 7 000 lei și ar trebui contabilizată ca mijloc fix este evaluată conform documentului primar la valoarea de 1 leu și se include în categoria stocurilor. În acest caz, de asemenea, prevalează normele fiscale asupra celor contabile, dar, de fapt, trebuie să fie invers.

Astfel, obiectul (tableta) poate fi contabilizat în următoarele moduri:

- ca mijloc fix evaluat la costul de intrare al obiectului (la fel consideră 23,9% din respondenți);

- la valoarea justă a obiectului, de asemenea, ca mijloc fix (modalitate practică de 7% din respondenți);

- ca OMVSD, la valoarea indicată în documentul primar, adică 1 leu (opinie ce coincide cu 69% din respondenți).

După părerea autoarei autohtone Dima M., atunci când reducerile de preț sunt acordate la momentul întocmirii facturii sau invoice-ului acestea nu se contabilizează nici la furnizor, nici la cumpărător [55]. Respectiv, acestea nu vor fi reflectate ca venituri, iar valoarea justă a obiectului nu va fi reflectată în documentul primar.

În opinia savantului autohton Nederița A., obiectul trebuie recunoscut și evaluat la costul de intrare al acestuia, cu toate reducerile sau alte elemente similare, adică la valoarea din documentul primar (1 leu) [188].

În practică, contabilii, de obicei, recunosc obiectul la valoarea lui indicată în documentul primar, această metodă fiind cea mai ușoară, însă nu se ia în considerare faptul că, la procurarea telefonului sau tabletei cu 1 leu, entitatea este obligată să achite lunar serviciile de internet timp de doi ani, la un preț mai mare decât cel de piață. Considerăm că entitatea poate să calculeze din suma achitată, valoarea justă ce revine serviciilor de internet și aparte valoarea ce revine pentru achitarea obiectului procurat care va fi inclusă în costul de intrare al acestei imobilizări.

Spre exemplu, entitatea procură o tabletă la prețul simbolic de 1 leu, dar, totodată, este obligată prin contract să achite operatorului de telefonie mobilă un abonament lunar în sumă de 500 lei (fără TVA) timp de 24 luni (în total 12 000 lei). Un abonament lunar similar (minute,

internet, sms) fără a procura tableta, costă 150 lei (fără TVA). Respectiv, entitatea poate trece la cheltuielile curente suma de 150 lei lunar (fără TVA), iar suma de 350 lei poate să o reflecte în contul imobilizărilor corporale în curs de execuție. După expirarea contractului (24 de luni), tableta poate fi dată în exploatare și trecută în categoria mijloacelor fixe.

De asemenea, trebuie să fie luată în considerare și comparabilitatea întocmirii situațiilor financiare, deoarece obiectul procurat la un preț simbolic de o entitate poate fi procurat de altă entitate la un preț real. Pentru a evita situația menționată, considerăm că cea mai bună soluție este evaluarea din start a imobilizării la valoarea justă. Considerăm că cea mai bună soluție este evaluarea din start a imobilizărilor menționate la valoarea justă prin contabilizarea surplusului de reevaluare în componența capitalului propriu, și nu conform datelor din documentul de intrare, pentru a nu le subevalua și respectiv pentru a avea situații financiare comparabile.

Evaluarea pe obiecte de evidență deseori creează probleme contabililor. Există anumite imobilizări corporale care sunt compuse din mai multe elemente, cum ar fi calculatoarele, mijloacele de transport, utilajele, inventarul, mobilierul etc.

În cazul mijloacelor de transport (automobil), acesta este înregistrat ca un obiect unic căruia i se stabilește o durată de utilizare (în medie de 5 ani). Însă contabilitatea anvelopelor și acumulatele este una specifică, cu durate de utilizare diferite. Respectiv, considerăm că nu este corect ca ele să fie contabilizate ca un obiect unic împreună cu mijlocul de transport.

Savantul autohton Bucur V. afirmă că anvelopele noi trebuie incluse în costul de intrare al automobilului ca un obiect unic cu toate cheltuielile aferente [24, pag. 22]. În opinia autoarei Țiriulnicova N., ținând cont de diversele durate de utilizare a părților componente ale complexului achiziționat, entitatea poate să contabilizeze separat elementele componente [172].

Mai mult de jumătate din respondenții sondajului de opinie prezentat în anexa 5 nu au o părere despre faptul cum să acționeze în această situație, de aceea au răspuns că vor proceda după caz, conform raționamentului contabil. O treime consideră că aceste imobilizări corporale trebuie recunoscute ca un obiect unic și doar un respondent din 10 contabilizează fiecare element separat.

Chestiunea dată trebuie soluționată la recunoașterea mijlocului de transport. Prin urmare, mijlocul de transport trebuie să fie evaluat separat de anvelope și a acumulatele la valoarea justă. Respectiv, nici calculul amortizării mijlocului de transport nu va fi denaturat, deoarece, până la demontarea anvelopelor, acestuia i se calculează amortizarea din valoarea totală, inclusiv a anvelopelor, iar după demontare reiese că valoarea contabilă a automobilului trebuie micșorată cu valoarea anvelopelor.

O problemă legată de amortizarea separată a anvelopelor este și lipsa de date norme veridice privind parcursul anvelopelor instalate pe mijloacele de transport din agricultură

(tractoare, remorci, combine etc.). În practica internațională (de exemplu, în Federația Rusă) sunt aplicate norme unice de exploatare.

Urmare a modificărilor la SNC „Stocuri”, intrate în vigoare la data de 01.01.2020, valoarea contabilă a anvelopelor va putea fi decontată la costuri/cheltuieli curente nu doar în funcție de parcursul efectiv, ci și în alt mod prevăzut în politicile contabile (de exemplu, în mărime de 100% din valoarea anvelopelor la transmiterea acestora în exploatare. Modificarea dată este bine-venită și ușurează cu mult evidența amortizării anvelopelor.

Noțiunea de valoare actualizată este puțin studiată de către specialiștii autohtoni, deoarece SNC nu o abordează. IFRS 13 definește valoarea actualizată ca fiind un instrument utilizat pentru a face legătura între valorile viitoare și valoarea actuală, pe baza unei rate de actualizare [84, pct. B13].

O situație problematică legată de noțiunea menționată poate apărea la procurarea unei imobilizări corporale cu achitarea ulterioară a acesteia. Dacă entitatea aplică prevederile SNC și politicile sale contabile nu conțin dispoziții speciale privind recunoașterea separată a părții din costul de intrare al imobilizărilor corporale achiziționate, cu condiția plății amânate peste termenul obișnuit de achitare, atunci aceasta reflectă suma totală a costului de intrare conform documentelor confirmative.

În opinia noastră, această poziție este greșită, în special atunci când plata este amânată cu un an sau mai mulți ani, deoarece valoarea actualizată a imobilizării corporale în momentul achitării va fi mai mică decât în momentul procurării.

Considerăm că SNC „Imobilizări necorporale și corporale” trebuie să conțină dispoziția prin care, la procurarea imobilizărilor corporale cu plata amânată peste termenul obișnuit de achitare, în cursul perioadei de amânare a plăților furnizorului, să se recunoască cheltuielile privind dobânzile, chiar dacă mărimea dobânzii nu este indicată nici în contract, nici în factură. În acest scop, economista Țiriulnicova N. recomandă entităților să apeleze la datele privind rata medie a dobânzii la creditele acordate de pe pagina principală web a BNM [172].

Formula de calcul a valorii actualizate este prezentată mai jos:

$$PV_0 = FV_n \frac{1}{(1+i)^n},$$

în care:  
PV<sub>0</sub> – valoarea actualizată a plății nominale (costul de intrare al obiectului);  
FV<sub>n</sub> – valoarea nominală a plății de achitat peste n perioade;  
i – rata actualizării (rata medie a dobânzii pentru credite bancare);  
n – numărul perioadelor de amânare a plății.

Presupunem că entitatea „Sagitod-Grup” SRL procură un excavator cu 500 000 lei (fără TVA), cu achitarea valorii acestuia peste 2 ani din momentul procurării. Rata medie ponderată a

dobânzii la creditele noi acordate persoanelor juridice în lei moldovenești în termen de la 1 an până la 2 ani constituie 8,77% (datele din 2019).

În tabelul 1.2. se va reflecta costul de intrare la procurarea imobilizărilor corporale potrivit ambelor metode.

**Tabelul 1.2. Reflectarea operațiunilor de procurare a unei imobilizări corporale cu achitarea ulterioară a acesteia**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conținutul operațiunii	Suma, lei
	fără		cu	
	<b>recunoașterea separată a părții din costul de intrare al activelor imobilizate achiziționate, cu condiția plății amânate peste termenul obișnuit de achitare</b>			
1	Recunoașterea utilajului achiziționat prin majorarea contului de imobilizări corporale și a datoriilor față de furnizor	500 000	Recunoașterea utilajului achiziționat prin majorarea contului de imobilizări corporale și a datoriilor față de furnizor $[(500\ 000 : (1 + 0,0877))^2]$	422 621,65
2	Trecerea în cont a TVA prin micșorarea datoriei față de buget și majorarea datoriei față de furnizor	100 000	Trecerea în cont a TVA prin micșorarea datoriei față de buget și majorarea datoriei față de furnizor	100 000
3	–	–	Contabilizarea cheltuielilor privind dobânzile (lunar, timp de 2 ani) prin majorarea cheltuielilor concomitent cu majorarea datoriei față de furnizor	3 224,10
4	Achitarea datoriei față de furnizor prin micșorarea datoriei față de furnizor și diminuarea numerarului	500 000	Achitarea datoriei față de furnizor prin micșorarea datoriei față de furnizor și diminuarea numerarului	500 000

Sursa: elaborat de autor

De remarcat că, în cazul procurării imobilizării corporale care necesită o perioadă lungă pentru pregătirea spre utilizare, dobânda calculată până la data transmiterii obiectului în exploatare se capitalizează la contul de imobilizări corporale în curs de execuție.

După părerea noastră, entitățile ar trebui să aleagă cu atenție una din aceste metode, fiindcă alegerea politicilor contabile aferente determinării costului de intrare al imobilizărilor corporale achiziționate cu condiția plății amânate afectează nu numai costul de intrare al obiectului respectiv, ci și cheltuielile entității privind dobânzile și amortizarea.

În prezentul subcapitol au fost descrise și perfecționate modurile de recunoaștere a imobilizărilor corporale. Au fost abordate situațiile privind evaluarea inițială a imobilizărilor corporale și soluționate unele probleme aferente formării costului de intrare. Considerăm că propunerile privind perfecționarea contabilității recunoașterii și evaluării inițiale corespund principiilor generale ale contabilității și respectă normele privind comparabilitatea situațiilor financiare.

### **1.3. Concluzii la capitolul 1**

1. În scopul asigurării concordanței componenței imobilizărilor corporale în RM cu normele internaționale și bunele practici europene, considerăm că noțiunea de imobilizări corporale propusă în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” trebuie să fie modificată, completată cu noi elemente și definită ca imobilizări sub formă de mijloace fixe, terenuri și amenajări de terenuri, avansuri acordate aferente imobilizărilor corporale, imobilizări corporale în curs de execuție, resurse minerale, investiții imobiliare și active biologice productive. Considerăm că, pe lângă celelalte criterii de clasificare a imobilizărilor corporale, acestea mai pot fi clasificate după gradul de mobilitate în mobile și imobile.

2. În cazul recepționării mijloacelor fixe pot fi depistate anumite defecte sau chiar lipsuri cantitative, cauzate din vina vânzătorului sau a transportatorului. Recomandăm întocmirea unui act de recepție a bunurilor neconforme analog celui din anexa 7. Actul se va completa la sosirea transportatorului la punctul de descărcare. În prezența reprezentanților vânzătorului (dacă acesta este prezent), transportatorului și a cumpărătorului, se va verifica dacă cantitatea mijloacelor fixe corespunde cu cea stabilită în contract și nu există semne de deteriorare. În caz de abateri, se stabilește din vina cui acestea au apărut și se semnează de toate părțile prezente. În baza actului, partea vinovată urmează să compenseze prejudiciile.

3. În cazul intrării imobilizărilor corporale (schimb, cu titlu gratuit, plusuri la inventariere), atunci când valoarea acestora nu este stabilită precis, recomandăm să se apeleze la un expert independent, pentru a le evalua la valoarea justă și pentru a le recunoaște la această valoare. Dacă din cauza amplasării entităților la distanțe mari de orașele mari, lipsei de resurse etc. contabilii practicieni nu pot să apeleze la un evaluator independent, propunem un model de determinare a valorii juste pentru imobilizările corporale intrate fără o valoare stabilită documentar, descrisă în anexa 8.

4. Costurile de pregătire a unui teren (defrișare, dezasamblare, înlăturare a elementelor vechi) pentru utilizarea acestuia în alte scopuri, în opinia mai multor autori, trebuie să fie incluse în costul de intrare al noului obiect. Considerăm că această poziție este greșită și recomandăm ca costurile ce țin de pregătirea unui teren, indiferent dacă acestea se referă la defrișarea unei plantații, demolarea unei clădiri mai vechi pentru construcția altei noi etc., să fie recunoscute ca cheltuieli curente, pentru a se respecta comparabilitatea imobilizărilor corporale în raport cu alte imobilizări corporale și pentru a nu se majora artificial costul lor de intrare.

5. Determinarea costului de intrare al imobilizărilor corporale la entitățile neplătitoare de TVA constituie o problemă, deoarece taxa menționată pentru aceste entități reprezintă o taxă nerecuperabilă care nu poate fi trecută în cont. În acest caz, costul de intrare al unui obiect procurat va include și suma TVA, mărindu-se în comparație cu situația analogică la entitățile

plătitoare de TVA. Considerăm că în acest caz ar trebui să prevaleze normele contabile asupra celor fiscale, iar entitatea neplătitoare de TVA ar trebui să nu includă această taxă în costul de intrare al imobilizărilor corporale procurate, dar să o recunoască ca cheltuieli curente, pentru a se respecta comparabilitatea situațiilor financiare.

**6.** Problema contabilizării obiectelor procurate la un preț simbolic este foarte actuală în condițiile pieței gadgeturilor. telefoanele mobile, tabletele și alte gadgeturi procurate la prețuri simbolice de la anumiți operatori (la valoarea de 1 leu), sunt recunoscute la valoarea din documentele primare de intrare, și nu la valoarea lor justă. Recomandăm contabilizarea acestor imobilizări corporale la valoarea justă. Astfel, informațiile conținute în situațiile financiare vor fi fiabile și ulterior se va calcula corect amortizarea imobilizării, iar la ieșirea lor, valoarea justă va fi aproximativ egală cu valoarea de piață a acestora.

**7.** Evaluarea pe obiecte de evidență deseori creează probleme contabililor. Există anumite imobilizări corporale care sunt compuse din mai multe elemente, cum ar fi: calculatoarele, mijloacele de transport, utilajele, inventarul etc. Propunem ca atunci când este posibil, fiecare element să fie recunoscut separat la valoarea justă a acestuia, deoarece fiecare din ele are durate de utilizare diferite. Prin urmare, la ieșirea unui element din cauza uzurii morale sau altei cauze, nu vor fi afectate celelalte elemente ale imobilizării corporale.

## **CAPITOLUL 2. ABORDĂRI METODOLOGICO-APLICATIVE ALE CONTABILITĂȚII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE**

### **2.1. Probleme ale reevaluării și deprecierei immobilizărilor corporale**

După evaluarea inițială, immobilizările corporale se evaluează ulterior, de regulă, la data raportării acestora. Entitățile al căror patrimoniu conține immobilizări corporale pot alege una din cele două metode de evaluare ulterioară: modelul bazat pe cost și modelul reevaluării.

În acest subcapitol vor fi analizate și abordate următoarele probleme:

- descrierea metodelor de evaluare ulterioară și a modului de contabilizare a rezultatelor acesteia;
- soluționarea problemelor aferente reevaluării pe clase a immobilizărilor corporale, în special a entităților care dețin subdiviziuni în mai multe localități sau chiar înafara țării;
- cercetarea modalității de depreciere a immobilizărilor corporale și problemele aferente acesteia.

Modelul bazat pe cost este utilizat de 86% din participanții la sondajul de opinie prezentat în anexa 5. Ceilalți (14%) utilizează modelul reevaluării, dintre care anual îl aplică în practică doar 15% din ei. Restul îl utilizează o dată la 2–5 ani (peste 26%) sau o dată la 5–10 ani (aproape 14%).

Directiva 2013/34/UE recomandă statelor membre ale UE să permită sau să impună entităților reevaluarea activelor immobilizate, pentru a putea furniza informații mai relevante utilizatorilor situațiilor financiare [56, pct. 18]. Totodată, în directivă se menționează că în politicile contabile ar trebui să figureze în special metoda de evaluare aplicată diverselor elemente.

SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, de asemenea, recomandă ca după recunoașterea inițială immobilizările corporale să fie evaluate conform modelului bazat pe cost [158, pct. 17]. Potrivit modificărilor la SNC, care sunt în vigoare din 01.01.2020, în cazul aplicării acestui model, immobilizările se evaluează în bilanț la costul de intrare sau corectat, diminuat cu suma amortizării și pierderilor din depreciere cumulate [128].

În conformitate cu politicile contabile ale entității, evaluarea ulterioară a immobilizărilor corporale poate fi efectuată și în baza modelului reevaluării. Acest model se aplică tuturor obiectelor clasei de immobilizări din care face parte obiectul reevaluat [158, pct. 18].

Legislația românească obligă entitățile să efectueze evaluarea ulterioară a immobilizărilor corporale. În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile românești trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor [147, pct. 82].



Totodată, autorii români Băluță R. și Sandu M. consideră că reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate în așa fel încât valoarea reevaluată să nu difere semnificativ de valoarea justă de la data bilanțului, fapt pentru care trebuie să se manifeste din plin raționamentul profesional, ceea ce presupune ca profesioniștii contabili să stabilească frecvența acestor operațiuni în funcție de evoluția semnificativă a valorii juste și tratamentul amortizării cumulate de la data reevaluării [7, pag. 1019].

Modelul bazat pe cost este considerat cel mai simplu de aplicat pentru practicieni. Astfel, după recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale trebuie contabilizat la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi cumulate din depreciere [79, pct. 31].

Potrivit opiniei economiștilor români Bărbăcioru V. și Sandu M., în condițiile aplicării standardelor specifice imobilizărilor corporale, entitatea trebuie să efectueze, pentru fiecare element al acestora, două operațiuni de estimare care privesc durata de utilizare a activului și valoarea reziduală la finele acestuia [8, pag. 34].

Conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, durata de utilizare și valoarea reziduală a fiecărui obiect se determină de către entitate în mod independent la data transmiterii obiectului în utilizare. Pentru unele obiecte, valoarea reziduală poate fi nesemnificativă, respectiv, ea se consideră egală cu zero la calcularea amortizării [158, pct. 20].

În SNC „Imobilizări necorporale și corporale” nu se indică concret pentru care mijloace fixe valoarea reziduală poate fi egală cu zero, însă considerăm că în politicile contabile ale fiecărei entități trebuie să fie indicat un prag de semnificație, în baza căruia să se decidă dacă unui mijloc fix i se poate atribui valoarea reziduală. Acest indicator poate fi calculat după următoarea formulă:

$$IVR = \frac{V_{re}}{C_i} \times 100\% , \text{ unde:}$$

Ivr – indicatorul valorii reziduale;  
Vre – valoarea reziduală estimată;  
Ci – costul de intrare.

Dacă indicatorul valorii reziduale va fi mai mic decât pragul de semnificație, valoarea reziduală va fi egală cu zero. Dacă indicatorul valorii reziduale va fi mai mare decât pragul de semnificație, valoarea reziduală va cea estimată inițial.

În IAS 16 se menționează că valoarea reziduală și durata de viață utilă (durata de utilizare) ale unui activ trebuie revizuite cel puțin la fiecare sfârșit de exercițiu financiar și, dacă așteptările se deosebesc de alte estimări anterioare, modificările trebuie contabilizate ca o modificare a unei estimări contabile [79, pct. 51].

În practică, deseori apare întrebarea dacă duratele de utilizare a mijloacelor fixe în scopuri contabile trebuie să coincidă cu termenele stabilite în Catalogul activelor nemateriale și mijloacelor fixe.

După părerea savantului autohton Nederița A., prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale” permit stabilirea duratei de utilizare în mod independent, fără a utiliza Catalogul menționat. Totodată, acesta afirmă că duratele de utilizare a mijloacelor fixe pot fi stabilite sub forma unei cantități de produse sau servicii pentru utilajul de producție, mijloacele de transport etc. Duratele de utilizare a mijloacelor fixe pot fi reflectate în procesele-verbale de primire-predare a mijloacelor fixe sau perfectate sub formă de anexă la politicile contabile [122].

Susținem această poziție, deoarece considerăm că SNC și raționamentul contabil trebuie să prevaleze asupra prevederilor fiscale, mai ales că acestea sunt deja învechite. Prin urmare, duratele de utilizare a obiectelor de mijloace fixe în scopuri contabile pot să nu coincidă cu termenele prevăzute în Catalogul activelor nemateriale și mijloacelor fixe.

Evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale prin modelul bazat pe cost are loc prin diminuarea costului de intrare a acestora cu suma amortizării și suma deprecierei lor. Acest model este aplicat la finele fiecărei perioade de gestiune la elaborarea situațiilor financiare.

Evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale prin modelul de reevaluare presupune un efort mai mare pentru entitate. Până la intrarea în vigoare a modificărilor din 01.01.2020, modelul de reevaluare nu era abordat în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, făcându-se trimitere la IAS 16, pentru o studiere mai detaliată. În redacție nouă, acest model este descris destul de explicit atât sub aspect teoretic, cât și prin exemple practice.

Conform prevederilor noi, reevaluările se efectuează cu suficientă regularitate astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data raportării. Frecvența reevaluărilor depinde de modificările valorii juste a imobilizărilor. Clasele de imobilizări a căror valoare justă suferă modificări semnificative și fluctuante se reevaluează anual, iar clasele de imobilizări cu modificări ne semnificative ale valorii juste – o dată în 3 – 5 ani [158, pct. 18<sup>3</sup>].

Noțiunea-cheie ce caracterizează modelul de reevaluare este valoarea justă a imobilizărilor corporale. În opinia economiștilor români Pârvu C., Bălună R. etc., valoarea justă a imobilizărilor corporale este, de obicei, valoarea lor de piață. Este posibil ca pentru unele categorii de imobilizări să nu poată fi determinată valoarea de piață, deoarece vânzarea lor se produce foarte rar. În această situație, activele de acest gen sunt evaluate la costul de înlocuire [132, pag. 7]. Acest subiect a fost abordat mai amănunțit în una din publicațiile autorului [144].

Savantul autohton Nederița A., pornind de la practicile companiilor internaționale, consideră că reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie să fie efectuată de către evaluatori independenți sau de o comisie numită de conducătorul entității. De regulă, se recomandă ca evaluatorii independenți să reevalueze terenurile, clădirile și alte obiecte imobile, iar comisia

entităţii – utilajele, mijloacele de transport, inventarul şi alte obiecte de imobilizări corporale [124, pag. 99].

Totuşi, doar mai puţin de un sfert din totalul entităţilor din RM îşi permit reevaluarea imobilizărilor corporale de către un evaluator independent. În baza datelor sondajului efectuat (anexa 5), la celelalte entităţi reevaluarea se face de sine stătător de către contabilii entităţii.

Bazându-se pe prevederile IAS 16, economistul Negară G. descrie două metode de reevaluare: metoda reevaluării proporţionale (actualizării valorii brute) şi metoda eliminării amortizării cumulate la data reevaluării din valoarea contabilă brută a activului (actualizării valorii nete) [126, pag. 10].

Metoda reevaluării proporţionale conţine mai multe operaţiuni. Iniţial se calculează coeficientul de reevaluare în baza formulei de mai jos:

$$Ce = \frac{Vj}{Ci - Va} \times 100\% , \text{ unde:}$$

Ce – coeficientul de reevaluare;  
Vj – valoarea justă;  
Ci – costul de intrare;  
Va – valoarea amortizabilă.

Dacă valoarea justă este mai mare decât valoarea contabilă, atunci valoarea contabilă a mijlocului fix trebuie să fie majorată cu rezultatul obţinut prin formula:

$$Vr = Ci \times Cr - Ci , \text{ unde:}$$

Vr – valoarea reevaluată;  
Ci – costul de intrare;  
Cr – coeficientul de reevaluare.

După acelaşi principiu se majorează şi amortizarea mijlocului fix cu rezultatul obţinut prin formula:

$$Ar = A \times Cr - A , \text{ unde:}$$

Ar – amortizarea reevaluată;  
A – amortizarea;  
Cr – coeficientul de reevaluare.

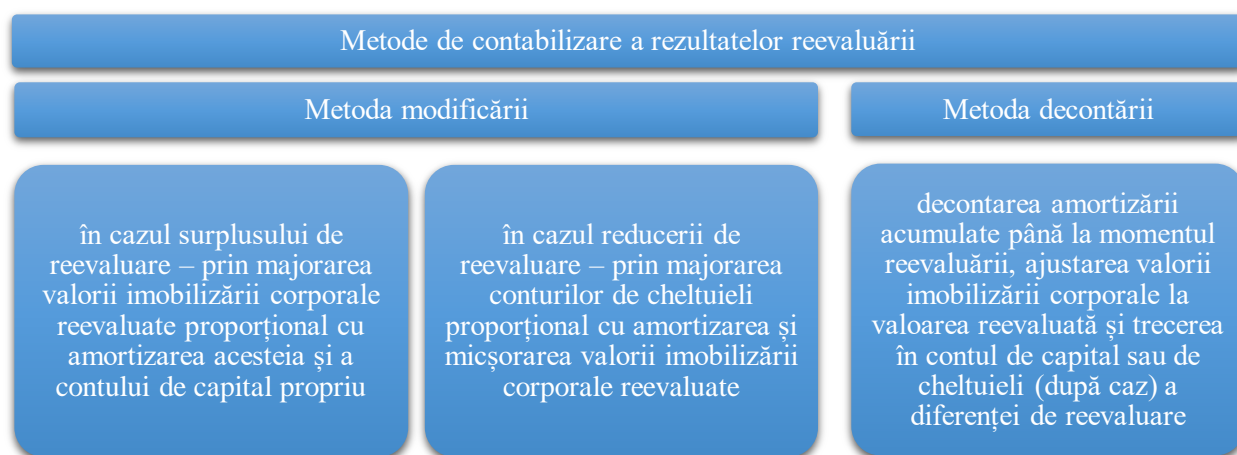
Diferenţa dintre valoarea justă şi valoarea contabilă se va contabiliza în creditul unui cont privind rezervele din reevaluare.

Metoda eliminării amortizării cumulate la data reevaluării din valoarea contabilă brută a activului este mai simplu de utilizat şi constă din două etape:

1) decontarea sumei amortizării acumulate din valoarea contabilă a mijlocului fix prin majorarea debitului contului amortizării mijlocului fix şi micşorarea valorii contabile a mijlocului fix;

2) majorarea/ micşorarea valorii contabile a mijlocului fix în funcţie de diferenţa pozitivă/negativă dintre valoarea contabilă şi valoarea justă a mijlocului fix.

Savantul autohton Nederiţa A. tratează în una din lucrările sale [189] două metode de contabilizare a rezultatelor reevaluării:



**Fig. 2.1. Metodele de contabilizare a rezultatelor reevaluării**

Sursa: elaborat de autor după Nedeřița A. [189]

Considerăm că metodele examinate de savantul Nedeřița A. sunt mai simplu de aplicat din punct de vedere practic. De asemenea, atât metoda modificării, cât și metoda decontării sunt viabile. Totuși, recomandăm spre aplicare metoda modificării, deoarece aceasta reflectă o continuitate a ciclului de viață al imobilizărilor corporale, în timp ce metoda decontării practic împarte ciclul de viață al imobilizării corporale în două părți: până la reevaluare și după reevaluare.

De asemenea, acest autor menționează în altă lucrare că nu se admite compensarea reducerii de reevaluare a unui obiect pe seama surplusului de reevaluare a altui obiect, chiar dacă aceste obiecte fac parte din aceeași clasă [120], însă se admite compensarea valorii reevaluării precedente a unei imobilizări corporale, în raport cu o nouă reevaluare a acesteia.

Prin urmare, surplusul de reevaluare a imobilizării corporale se contabilizează prin reflectarea surplusului de reevaluare care compensează reducerea de reevaluare decontată anterior la cheltuielile curente și reflectarea sumei surplusului de reevaluare care depășește reducerea de reevaluare decontată la cheltuielile curente în urma reevaluării precedente. În conformitate cu pct. 40 din IAS 16, suma reducerii de reevaluare se înregistrează ca cheltuieli curente. Totodată, în cazul existenței unui surplus de reevaluare pentru același obiect, reducerea se decontează la diminuarea capitalului propriu.

Reducerea de reevaluare a obiectului de mijloace fixe se înregistrează prin reflectarea sumei reducerii care depășește mărimea surplusului de reevaluare decontat anterior la capitalul propriu și prin reflectarea sumei reducerii în limita mărimii surplusului de reevaluare înregistrat anterior în componența capitalului propriu.

Cercetătorul român Cernușca L. propune următoarele metode de înregistrare a surplusului și reducerii de reevaluare. Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă

netă, atunci aceasta se tratează ca o creștere a rezervei din reevaluare, dacă anterior nu s-a constatat un minus de evaluare, și ca un venit evidențiat la conturile clasei de venituri, care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acea imobilizare corporală.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, atunci aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei evidențiată în conturile de cheltuieli de reevaluare a imobilizărilor corporale, dacă anterior nu s-a constatat niciun plus de valoare, și ca o scădere a rezervei prezentată în capitolul de capital propriu, cu minimumul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială de reevaluare a imobilizărilor corporale [33, pag. 32].

O problemă care poate apărea în practică este reevaluarea mijloacelor fixe complet amortizate. IAS 16 nu conține restricții privind reevaluarea obiectelor de imobilizări corporale, inclusiv a clădirilor complet amortizate [121]. În acest caz, după efectuarea reevaluării, propunem contabilizarea rezultatului acesteia prin metoda decontării. Astfel, se va deconta amortizarea acumulată a mijlocului fix. Totodată, acestuia i se va atribui nu numai o valoare nouă prin majorarea conturilor de mijloace fixe și de capital, ci și o nouă durată de utilizare.

Din punct de vedere documentar, nu există niciun document primar tipizat în care s-ar înregistra rezultatele reevaluării. Pornind de la prevederile privind elementele obligatorii ale unui document primar, stipulate în Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, propunem modelul prezentat în anexa 10. Acest act poate fi utilizat doar în cazul efectuării reevaluării unei clase de imobilizări corporale de către o comisie din cadrul entității. În cazul în care se apelează la un reevaluator independent, acesta va avea propriul act de reevaluare.

De menționat că, potrivit prevederilor IAS 16, dacă un element de imobilizări corporale este reevaluat, întreaga clasă de imobilizări corporale din care face parte acel element trebuie reevaluată [79, pct. 36].

În funcție de standardele aplicate de entitate, imobilizările corporale sunt clasificate diferit. Conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, clasele de imobilizări reprezintă o grupă de active de aceeași natură și cu utilizări similare în activitățile entității. Exemple de clase de imobilizări corporale sunt: terenurile, clădirile, construcțiile speciale, mașinile, utilajele și instalațiile tehnice, mijloacele de transport, inventarul și mobilierul, alte mijloace fixe. În IAS 16 acestea se clasifică în terenuri, terenuri și clădiri, mașini și echipamente, nave, aeronave, automobile, mobilier, instalații, piese de schimb și de asamblare, echipament de birotică și plante productive.

O problemă care nu este reglementată nici de SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, nici de IAS 16 ține de lipsa de dispoziții specifice clare, care să reglementeze stabilirea și componența claselor de imobilizări corporale. Considerăm că clasele trebuie să fie stabilite de

către fiecare entitate în mod independent, în baza cerințelor standardelor menționate. Respectiv, la stabilirea claselor este necesar să se țină cont nu doar de natura imobilizărilor corporale, ci și de destinația sau amplasarea lor.

Savantul autohton Nederița A. afirmă în lucrările sale [189] că, dacă, conform prevederilor SNC sau IAS 16, o entitate dorește să reevalueze clasa clădirilor, pe care le deține în diferite orașe ale țării, ba chiar și peste hotare, ea nu va reuși fizic să ducă până la capăt această sarcină în același timp, luând în calcul poziția geografică a acesteia.

În opinia noastră, SNC ar trebui să permită entităților care au mai multe subdiviziuni să efectueze reevaluarea imobilizărilor corporale nu doar pe clase, ci și pe subdiviziuni aparte. Această opțiune poate fi aleasă de către entitățile cu multe subdiviziuni teritoriale și poate fi înregistrată în politicile contabile ale entității, astfel, poziția geografică nu va fi un impediment pentru efectuarea reevaluării imobilizărilor corporale.

Noțiunea de depreciere este abordată mai mult de către cercetători și teoreticieni, iar practicienii deseori o evită. Acest fapt are loc din cauza lipsei de cunoștințe necesare și pregătire profesională a contabililor. Totodată, la practicieni este prezent și factorul de „necomplexare a lucrurilor”, acesta fiind întâlnit și la entitățile care au fost menționate în prezenta cercetare.

Potrivit SNC „Deprecierea activelor”, un activ (grup de active) este depreciat atunci când valoarea sa contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare [157, pct. 6]. Entitatea trebuie să determine la fiecare dată de raportare dacă există sau nu indicii ale deprecierei unui activ (grup de active). Dacă există careva indicii ale deprecierei activelor, entitatea determină valoarea justă minus costurile de vânzare a acestora. Dacă nu există niciun indiciu al deprecierei activelor, valoarea justă minus costurile de vânzare nu se determină [157, pct. 7].

În funcție de sursa de informații, se deosebesc indicii externe și indicii interne ale deprecierei activelor.

**Tabelul 2.1. Sursele de informații privind deprecierea imobilizărilor corporale**

<b>Indiciile externe cuprind:</b>	<b>Indiciile interne cuprind:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• diminuarea semnificativă a valorii de piață a activelor;</li> <li>• modificările negative în mediul tehnologic, economic sau legal care afectează entitatea;</li> <li>• producerea calamităților și altor evenimente excepționale;</li> <li>• alte indicii identificate de entitate.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• existența dovezilor referitoare la învechirea sau deteriorarea fizică a unui activ;</li> <li>• modificările semnificative, cu efect negativ asupra entității, privind durata și modul de utilizare a activului;</li> <li>• alte indicii care reflectă faptul că beneficiile economice generate de un activ vor fi mai mici decât cele scontate.</li> </ul>

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Deprecierea activelor” [157, pct. 9 și 10]

IAS 36 „Deprecierea activelor” (în continuare – IAS 36) conține aceleași indicii externe și interne, cu unele excepții, cum ar fi lipsa indicilor externe (surse externe): producerea calamităților și altor evenimente excepționale și alte indicii identificate de entitate. Totuși, IAS

36 conține surse externe, cum ar fi: ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor.

IAS 36 nu conține indiciul extern, cum ar fi alte indicii care reflectă că beneficiile economice generate de un activ vor fi mai mici decât cele scontate, ci conține sursa externă: raportările interne puse la dispoziție, probele cu privire la faptul că performanța economică a unui activ este sau va fi mai slabă decât cea preconizată [80, pct. 12].

Autoarea autohtonă Frunze R. [65, pag. 231] distinge trei tipuri distincte de depreciere a imobilizărilor corporale:

Deprecierea funcțională	Deprecierea economică	Deprecierea în evaluare
<ul style="list-style-type: none"> <li>• pierderea în valoare sau în utilitatea inițială a unei proprietăți, cauzată de ineficiențe și neadecvări ale proprietății când este comparată cu o proprietate mai eficientă, cu una înlocuitoare, mai puțin costisitoare și construită cu tehnologii moderne</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pierderea în valoare sau în utilitatea inițială a unei proprietăți, cauzată de factori externi față de proprietate, cum ar fi costul majorat al materiilor prime, forței de muncă sau utilităților, inflația sau rate majorate ale dobânzii; alți factori similari</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• diferența de valoare dintre un activ mai vechi existent și unul nou, luat ca standard de comparație. Deprecierea în evaluare ar trebui să cuantifice o inferioritate a valorii</li> </ul>

**Fig. 2.2. Tipurile de depreciere a imobilizărilor corporale**

Sursa: elaborat de autor după Frunze R. [65, pag. 231]

În opinia autoarei Sîrbulescu C. din Sibiu, deprecierea imobilizărilor reflectă pierderea în timp, sub acțiunea factorilor deterioratori, a valorii de utilitate. Ea distinge două categorii de depreciere: ireversibilă și reversibilă. Deprecierea ireversibilă se datorează uzurii fizice și morale la care sunt supuse imobilizările, valoarea acestuia fiind estimată prin diverse regimuri de amortizare, iar deprecierea reversibilă se înregistrează pe seama ajustărilor pentru depreciere [155, pag. 129]. Această poziție este învechită, deoarece în prezent există o delimitare clară între amortizare (ceea ce autoarea menționată numește depreciere ireversibilă) și depreciere.

Cercetătoarea Ineovan F. și alții din Timișoara consideră că:

- o pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat drept o cheltuială, în afara cazului în care activul este reevaluat;
- orice pierdere din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată ca o descreștere din reevaluare;
- valoarea unui activ trebuie adusă la valoarea contabilă a acestuia. Reducerea constituie o pierdere din depreciere [88, pag. 105].

Din cele expuse mai sus deducem că noțiunile de bază ale deprecierei sunt valoarea justă și costul de vânzare. Economiiștii autohtoni Zlatina N. și Panuș V. [129] afirmă că în practică acești doi indicatori se stabilesc astfel:

Valoarea justă	Costul de vânzare
<input type="checkbox"/> •analiza directă, compararea activelor similare, evaluarea părților componente ale activului și alte tehnici elaborate de entitate;	<input type="checkbox"/> •costurile serviciilor juridice, costurile de evaluare, taxele poștale și alte taxe similare de tranzacție;
<input type="checkbox"/> •analiza accesului la piețe, calitatea activului, infrastructura, mediul;	<input type="checkbox"/> •costurile aferente înstrăinării activului, precum și costurile directe pentru scoaterea la vânzare a activului;
<input type="checkbox"/> •estimarea valorii reziduale, impozitele, confirmarea informațiilor publicate privind tranzacțiile cu proprietățile similare.	<input type="checkbox"/> •costurile cu personalul și costurile asociate reducerii sau reorganizării activității ca urmare a cedării unui activ etc.

**Fig. 2.3. Modul de deducere a valorii juste și a costului de vânzare**

Sursa: elaborat de autor după Zlatina N. și Panuș V. [129]

Frecvența determinării deprecierei imobilizărilor corporale nu este legată de o careva consecutivitate, de o ciclicitate sau de o perioadă de timp. Atât SNC „Deprecierea activelor”, cât și IAS 36 fac trimitere la indiciile interne și externe de depreciere. Respectiv, doar atunci când există astfel de indicii, este necesar să se determine deprecierea unui activ sau a unui grup de active.

SNC „Deprecierea activelor” enumeră următoarele indicii externe: diminuarea semnificativă a valorii de piață a activelor, modificările negative în mediul tehnologic, economic sau legal care afectează entitatea, producerea calamităților și a altor evenimente excepționale, alte indicii identificate de entitate [157, pct. 9].

IAS 36 nu conține ultimele două indicii din sursele externe, dar mai face trimitere la alte două indicii:

- ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste creșteri să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la scăderea valorii recuperabile a activului în mod semnificativ;
- valoarea contabilă a activelor nete ale entității este superioară capitalizării sale de piață [80, pct. 12].

Indiciile interne precizate de SNC „Deprecierea activelor” sunt: existența dovezilor referitoare la învechirea sau deteriorarea fizică a unui activ, modificările semnificative, cu efect negativ asupra entității, privind durata și modul de utilizare a activului și alte indicii care reflectă faptul că beneficiile economice generate de un activ vor fi mai mici decât cele scontate [157, pct. 10]. După conținut, în IAS 36 sunt enumerate aproximativ aceleași indicii externe.



Economiștii autohtoni Zlatina N. și Panuș V. propun ca indicii interne: specificația tehnică a activului, durata de viață rămasă, starea activului etc. [134].

Savantul autohton Bucur V. și cercetătoarea Ioniță N. atribuie la indiciile interne și alți factori, cum ar fi: deteriorarea fizică a activului, subevaluarea temporară, schimbarea destinației de utilizare, bugetul întocmit a devenit nevalabil, pierderea unor clienți importanți, salarii importanți părăsesc firma etc. [21, pag. 185].

Exemplificând modificările semnificative ce pot influența luarea deciziei de depreciere a unei imobilizări corporale (sau grup de imobilizări corporale), economista Borfoaia A.T. menționează situațiile în care aceasta devine neproductivă, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității careia îi este dedicată imobilizarea, precum și planificarea cedării imobilizării înainte de data estimată anterior. Raportările interne pun la dispoziție indiciile cu privire la faptul că rezultatele economice ale unei imobilizări sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate [11, pag. 380].

În opinia noastră, ca indice extern ar putea fi luată în calcul creșterea ratei inflației, în cazul în care aceasta ar fi anual semnificativă (de cel puțin două cifre). Acesta ar fi un indice care ar influența schimbarea valorii juste a imobilizărilor corporale deținute de entitate.

În Directiva 2013/34/UE noțiunea de depreciere lipsește, iar în reglementările contabile românești aceasta este prezentată superficial.

Savantul autohton Bucur V. consideră că deprecierea imobilizărilor corporale privită ca un proces trebuie să includă următoarele etape metodologice succesive:

- a) identificarea unui activ individual, iar în cazul imposibilității acestuia – a unui grup de active care este influențat negativ de indicii de depreciere;
- b) determinarea valorii recuperabile a unui activ individual (grup de active) cu sau fără alocarea fondului comercial, în cazul existenței (inexistenței) acestuia;
- c) determinarea valorii recuperabile a unui activ (grup de active corporative);
- d) testarea activului individual (grupului de active) la deprecierea și determinarea pierderilor din depreciere cu întocmirea calculelor aferente;
- e) modul de contabilizare a pierderilor din depreciere pe parcursul duratei de utilizare a activului (grupului de active);
- f) identificarea unui activ (grup de active) care este influențat favorabil de factorii interni sau externi;
- g) determinarea valorii de recuperare a activului (grupului de active) identificabil;
- h) determinarea valorii contabile a activului respectiv, calculată cu condiția că în perioadele anterioare nu a fost recunoscută nicio pierdere din depreciere;

i) calculul pierderii din deprecierea unui activ (grup de active) care pot fi reluate și contabilizarea acesteia;

j) prezentarea informațiilor privind deprecierea activelor în situațiile financiare [23, pag. 40].

Cercetătorul autohton Apostu A. este mai laconic și propune doar patru etape ale testului de depreciere:

- 1) identificarea indiciilor deprecierei activelor;
- 2) determinarea valorii recuperabile (în cazul aplicării IAS 36) sau a valorii juste minus costurile de vânzare (în cazul aplicării SNC „Deprecierea activelor”);
- 3) compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă sau cu valoarea justă minus costurile de vânzare;
- 4) reflectarea în contabilitate a pierderilor din depreciere [1, pag. 210].

O problemă care generează discuții atât în rândurile teoreticienilor, cât și al practicienilor este diferența dintre reevaluare (în special cea negativă) și deprecierea de valoare.

Autoarea Cotoros I. afirmă că poate exista confuzia interpretării deprecierei de valoare ca fiind o reevaluare negativă. Valoarea recuperabilă este măsura maximumului a două valori – valoarea justă minus costurile de vânzare, respectiv, valoarea de utilizare. Cea din urmă valoare poate devansa valoarea justă minus costurile de vânzare, situație ce schimbă măsura valorii recuperabile. În plus, deprecierea ca proces este generată de factorii interni și externi care este dificil de anticipat [45, pag. 124].

Economiștii autohtoni Zlatina N. și Panuș V. disting diferența între reevaluare și depreciere în periodicitatea efectuării acestora și afirmă că deprecierea are loc în urma depistării existenței unor indicii interne sau externe, în timp ce reevaluarea se efectuează cu suficientă regularitate, pentru a fi siguri că valoarea contabilă nu diferă de valoarea justă. Totodată, aceștia menționează că decizia de depreciere se aprobă de către conducerea entității, în baza indiciilor interne și externe, iar reevaluarea este determinată în general pe baza probelor de pe piață, printr-o evaluare efectuată în mod normal de evaluatorii profesioniști calificați [130].

În opinia noastră, cea mai mare diferență dintre reevaluare și depreciere este periodicitatea efectuării acesteia: reevaluarea se efectuează o dată pe an sau la 2 – 5 ani, iar deprecierea – doar la apariția indiciilor interne și externe.

Savantul autohton Bucur V. consideră că o problemă destul de complicată reprezintă testarea propriu-zisă a unei imobilizări corporale (sau a unui grup) la depreciere. Dacă în urma comparării valorii recuperabile a acestora cu valoarea lor contabilă prima semnificativ este mai mică decât a doua, entitatea, conform cerințelor IAS 36, trebuie să testeze imobilizarea corporală (sau grupul).

Investigațiile denotă că, în cazul în care valoarea justă minus costurile de vânzare este mai mare decât valoarea de utilizare a activelor, entitatea va compara cu valoarea contabilă doar valoarea justă minus costurile de vânzare. În această situație, testarea la depreciere va fi mai obiectivă și mai precisă. Doar valoarea justă a unei imobilizări corporale (sau a unui grup) este posibil să fie determinată aplicând variantele prevăzute în IAS 36. Respectiv, și gradul comparabilității este cu mult mai mare. Ambii indicatori sunt aproape comparabili [20, pag. 84].

De altă părere este autoarea din România Ștef I.M. care afirmă că nu este întotdeauna necesar atât calculul valorii juste a unui activ minus costul de vânzare, cât și al valorii de utilizare. Dacă oricare dintre aceste valori depășesc valoarea contabilă a activului, activul nu este depreciat, estimarea celeilalte valori nefiind necesară [166, pag. 67]. Totodată, în altă lucrare a sa aceasta subliniază că valoarea contabilă a oricărui activ nu trebuie să fie redusă sub cea mai mare valoare dintre valoarea justă minus costurile de vânzare, valoarea sa în uz și zero [165, pag. 26].

În opinia noastră, în funcție de standardele de contabilitate pe care le aplică entitatea, este suficient a se efectua deprecierea prin estimarea unei singure valori și nu este necesar de estimat ambele valori. Totuși, practicienii pot alege și indica în politicile contabile care valoare este mai ușor de aplicat în situația sa: valoarea justă minus costul de vânzare sau valoarea de utilizare.

O problemă aferentă deprecierei imobilizărilor corporale este metoda prin care aceasta urmează să fie efectuată: conform SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36.

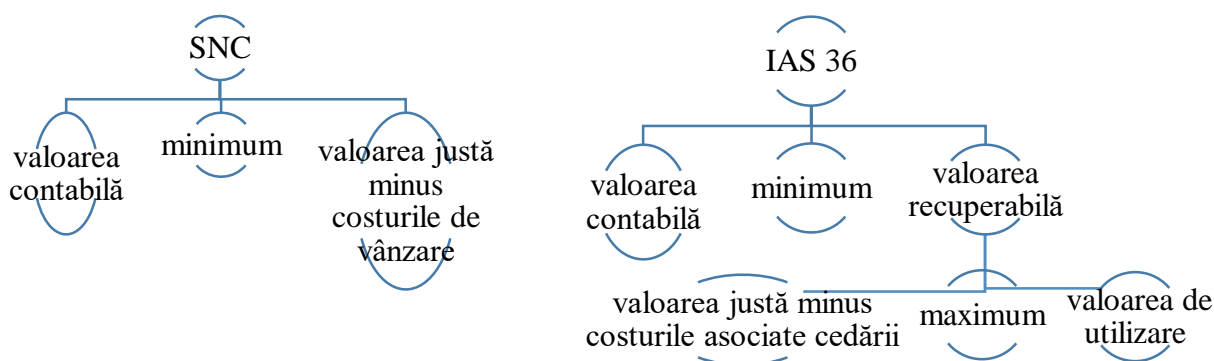
Dacă o imobilizare corporală este depreciată conform SNC „Deprecierea activelor”, pierderea din depreciere se recunoaște în suma în care valoarea contabilă a activului depășește valoarea sa justă minus costurile de vânzare [157, pct. 23].

În cazul aplicării metodei de depreciere conform IAS 36, pierderea din depreciere este valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar depășește valoarea sa recuperabilă.

La rândul său, valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar reprezintă cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile asociate cedării și valoarea sa de utilizare [80, pct. 6].

Observăm că, potrivit IAS 36, apare încă un indicator, și anume valoarea de utilizare ce reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare care se preconizează a fi obținute de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar.

Diferența dintre cele două metode este prezentată în schemele de mai jos.



**Fig. 2.4. Deprecierea immobilizărilor corporale conform SNC „Deprecierea activelor” și IAS**

**36**

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36

Din punct de vedere practic, propunem un exemplu pentru analiza acestor două metode. Admitem că entitatea „Sara Distribution” SRL deține un depozit frigorific pe care a hotărât să îl supună depreciării.

Recent, entitatea a primit o ofertă de a vinde această immobilizare corporală cu 250 000 lei (valoarea justă minus costurile de vânzare). Valoarea contabilă a acesteia constituie 300 000 lei. Valoarea de utilizare a depozitului frigorific a fost stabilită de către un evaluator independent în sumă de:

- A) 200 000 lei;
- B) 280 000 lei.

În tabelul de mai jos prezentăm următoarele calcule:

**Tabelul 2.2. Calculul depreciării immobilizărilor corporale conform SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei		Conturi corespondente	
		SNC	IAS	debit	credit
A.	Reflectarea pierderilor din deprecierea activelor immobilizate	50 000	50 000	721	129
1) Calculul depreciării conform SNC: valoarea contabilă – valoarea justă minus costurile de vânzare = 300 000 lei – 250 000 lei = 50 000 lei. 2) Calculul depreciării conform IAS 36: valoarea contabilă – (maximumul dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și valoarea de utilizare) = 300 000 lei – 250 000 lei (maximumul dintre 250 000 lei și 200 000 lei) = 50 000 lei.					
B	Reflectarea pierderilor din deprecierea activelor immobilizate	50 000	20 000	721	129
1) Calculul depreciării conform SNC: valoarea contabilă – valoarea justă minus costurile de vânzare = 300 000 lei – 250 000 lei = 50 000 lei. 2) Calculul depreciării conform IAS 36: valoarea contabilă – (maximumul dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și valoarea de utilizare) = 300 000 lei – 280 000 lei (maximumul dintre 250 000 lei și 280 000 lei) = 20 000 lei.					

Sursa: elaborat de autor

Din acest calcul observăm că, atunci când valoarea justă minus costurile de vânzare este mai mare sau egală cu valoarea de utilizare, pierderile din depreciere conform SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36 sunt identice. În cazul în care valoarea justă minus costurile de vânzare este mai mică decât valoarea de utilizare, pierderile din depreciere conform SNC și IAS 36 sunt diferite.

Prin urmare, recomandăm să se includă în SNC „Deprecierea activelor” metoda de calculare a deprecierei conform IAS 36, pentru o comparabilitate a rezultatelor deprecierei imobilizărilor corporale între entitățile care utilizează SNC și IAS/IFRS.

Totodată, menționăm că autorul și-a expus mai amănunțit punctul de vedere asupra acestui subiect în una din lucrările sale [141].

În prezentul subcapitol au fost descrise metodele de evaluare ulterioară și modul de contabilizare a rezultatelor acestora, a fost abordată problema reevaluării pe clase a imobilizărilor corporale, în special a entităților care dețin subdiviziuni în mai multe localități sau chiar în afara țării, și au fost propuse soluții pentru perfecționarea acesteia. Totodată, au fost cercetate modalitățile de depreciere a imobilizărilor corporale în scopul soluționării problemelor acesteia.

În următorul subcapitol vor fi abordate problemele contabilității amortizării imobilizărilor corporale.

## **2.2. Aspecte problematice ale contabilității amortizării imobilizărilor corporale**

După esența lor, imobilizările corporale, în special mijloacele fixe, se degradează în timp, își pierd din valoare (cu excepția terenurilor), pe măsura utilizării acestora în activitatea entității. Amortizarea reprezintă echivalentul valoric al acestei degradări, ca rezultat al exploatării lor, al factorilor nocivi, al progresului științific etc. Totodată, prin amortizare, investițiile în imobilizările amortizabile se materializează în produsele și serviciile pe care le oferă entitatea.

În prezentul subcapitol vor fi discutate subiectele aferente amortizării imobilizărilor corporale, cum ar fi:

- descrierea metodelor de amortizare propuse spre aplicare de prevederile SNC și problemele aferente acestora;
- propunerea altor metode de amortizare nerecunoscute de SNC, dar utilizate în practica internațională;
- elucidarea problemelor aferente stabilirii duratei de utilizare și a valorii reziduale.

Potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, amortizarea imobilizărilor reprezintă repartizarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe perioade de gestiune ale duratei de utilizare [158, pct. 4]. Amortizarea se calculează lunar pentru fiecare obiect de

evidență amortizabil, pornind de la valoarea amortizabilă a obiectului și durata de utilizare a acestuia [158, pct. 19].

În Directiva 2013/34/UE se menționează că prețul de achiziție (costul de producție) sau valoarea reevaluată a activelor imobilizate a căror utilizare este limitată în timp se reduce cu ajustările valorice calculate pentru amortizarea sistematică a valorii activelor în cauză pe parcursul duratei lor de utilizare [56, art. 12].

Reglementările contabile românești menționează că amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare și, respectiv, asupra valorii reevaluate a imobilizărilor. Totodată, în acestea se indică că amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora [147, pct. 238].

Atât reglementările contabile autohtone, cât și cele românești disting două tipuri de amortizare: contabilă și fiscală. În reglementările contabile românești este expres indicat că duratele de amortizare din contabilitate, stabilite potrivit politicilor contabile, pot fi diferite de duratele de amortizare utilizate de entități pentru scopuri fiscale [147, pct. 238].

În scopuri fiscale, CF al RM prevede că amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix se pune în funcțiune prin utilizarea metodei liniare de amortizare. Mărimea amortizării mijloacelor fixe, ce urmează a fi dedusă, se determină prin înmulțirea valorii mijloacelor fixe cu norma de amortizare. Norma amortizării pentru fiecare mijloc fix se determină ca raportul dintre 100% și durata de funcționare utilă a acestuia stabilită de Guvern [30] (Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale) [41, art. 26<sup>1</sup>].

În opinia noastră, legislația fiscală complică neargumentat calcularea și contabilizarea amortizării imobilizărilor corporale, deoarece prevederile art. 26<sup>1</sup> din CF după esență nu diferă de prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. De aceea considerăm că nu este necesară includerea în legislația fiscală a definițiilor și metodelor de calcul care sunt parte a contabilității financiare și a SNC, mai ales că legislația fiscală limitează calculul amortizării doar la metoda liniară.

Considerăm că, indiferent de metoda de amortizare aleasă de entitate, costurile privind amortizarea ar trebui să fie deductibile și acceptate și în scopuri fiscale, pentru a nu complica munca contabililor care utilizează în contabilitatea financiară și alte metode decât metoda liniară.

Amortizarea contabilă poate influența și fiscalitatea, în special la calcularea impozitului pe bunurile imobiliare. Potrivit explicațiilor SFS [29], baza impozabilă pentru clădirile, construcțiile și alte obiecte ale impunerii, a căror strămutare este imposibilă fără cauzarea de

prejudicii destinației lor, o constituie valoarea contabilă a bunurilor imobiliare conform situației din 1 ianuarie a anului fiscal în curs.

Pornind de la faptul că valoarea contabilă se formează prin diminuarea costului de intrare cu amortizarea și pierderile din depreciere acumulate, alegerea metodei de amortizare va influența direct baza impozabilă pentru imobilizările corporale menționate, fiindcă fiecare metodă oferă rezultate diferite.

Până la alegerea metodei de calculare a amortizării, este necesar de stabilit durata de utilizare a imobilizării corporale amortizate și valoarea reziduală a acestora. Stabilirea acestor indicatori este dificilă pentru practicieni, în condițiile în care Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale este învechit [30]. Conform sondajului de opinie prezentat în anexa 5, aproape 40% din contabilii practicieni întâmpină dificultăți la stabilirea duratei de utilizare și aproape 10% la stabilirea valorii reziduale.

Pentru a stabili durata de utilizare a unei imobilizări corporale, IAS 16 propune luarea în considerare a următorilor factori [79, pct. 56]:

Utilizarea preconizată a unui activ	Uzura fizică preconizată	Uzura morală tehnică sau comercială	Limitele legale sau de natură similară privind utilizarea
<ul style="list-style-type: none"> <li>•utilizarea este evaluată în raport cu capacitatea sau producția fizică preconizată a unui activ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•depinde de factorii operaționali, cum ar fi: numărul de ture pentru care va fi utilizat activul și programul de reparații și întreținere, precum și repararea și întreținerea activului atunci când nu este utilizat</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•rezultă din modificările sau îmbunătățirile producției, ori dintr-o modificare a cererii de pe piață pentru produsul sau serviciul furnizat de activ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•datele de expirare a contractelor de leasing aferente</li> </ul>

**Fig. 2.5. Factorii de stabilire a duratei de utilizare conform IAS 16**

Sursa: elaborat de autor în baza IAS 16

Autorul român Bunea Ș. consideră că o problemă constă în faptul că de foarte multe ori este imposibil de identificat ritmul în care se obțin beneficiile economice generate de o imobilizare corporală concretă, deoarece nu imobilizările corporale generează venituri, ci activitățile desfășurate de entitate, în care sunt implicate imobilizările în cauză. Totodată, acesta afirmă că multe mijloace fixe constituie un suport, adică ele susțin activitatea entității și nu sunt implicate direct în obținerea de beneficii [27, pag. 31].

Cercetătorul român Cernușca L. afirmă că trebuie să se facă distincție între durata de utilizare economică și durata „legală” de utilizare (durata fiscală, conform Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale) [32, pag. 10].

Sușinem opinia privind utilizarea factorilor menționați mai sus, dar, totodată, îndemnăm contabilii ca în practică să aplice raționamentul profesional pentru fiecare caz aparte, pentru a se stabili cât mai exact duratele de utilizare. Totodată, suntem de părere că durata de utilizare contabilă nu trebuie să difere cu mult de cea fiscală, pentru a nu avea două calcule total diferite.

O problemă poate apărea atunci când durata de utilizare stabilită anterior, după o anumită perioadă, urmează a fi revizuită și modificată. În opinia noastră, situațiile care ar justifica revizuirea duratei de utilizare pot fi:

- practicarea de către entitate a unei politici de investiții și reparații, altele decât cele determinate de întreținerile curente, care aduc un plus de performanță față de cea estimată inițial;
- modificarea semnificativă a condițiilor de utilizare a imobilizărilor corporale, cum ar fi numărul de ture în care acestea sunt folosite;
- uzura fizică și morală a imobilizărilor corporale;
- conservarea imobilizărilor corporale etc.

La entitățile studiate în prezenta cercetare nu au fost depistate cazuri de modificare a duratei de utilizare, chiar dacă la toate aceste entități se regăsesc reparațiile capitale. Contabilii acestor entități se limitează doar la majorarea valorii contabile a mijloacelor fixe, ignorând modificarea duratei de utilizare în necunoaștință de cauză.

Credem că ar fi necesar ca periodic să fie revizuite duratele de utilizare la toate imobilizările corporale, mai ales în urma costurilor ulterioare capitale sau a reevaluării acestora. Prin urmare, și cheltuielile privind amortizarea vor trebui să fie ajustate.

Alt element important din calculul amortizării este valoarea reziduală. În opinia cercetătorilor Sandu M., Radu C. și alții, în practica entităților, în majoritatea cazurilor, aceasta este nesemnificativă, datorită tendinței entităților de a utiliza imobilizările de-a lungul întregii durate de utilizare. Totuși, există situații în care imobilizările corporale, de exemplu, pot avea valori reziduale semnificative atunci când entitatea decide, din anumite motive, să nu continue utilizarea acestora de-a lungul întregii durate de viață economică și ia măsuri pentru valorificarea acestora [152, pag. 3].

În practică, considerăm oportun de indicat în politicile contabile ale entităților un prag de semnificație, potrivit căruia să se decidă dacă unui mijloc fix i se poate atribui sau nu o valoare reziduală, conform formulelor și metodelor prezentate în subcapitolul precedent. Valoarea reziduală nulă trebuie să fie aplicată și mijloacelor fixe luate în leasing, deoarece la ieșirea acestora, ele trec la locator, respectiv, la ieșirea lor, locatarul nu beneficiază de unele venituri.

În cazul în care valoarea reziduală va fi diferită de zero, considerăm că aceasta trebuie să fie determinată ca un anumit procent din costul de intrare al mijloacelor fixe. Acest procent nu



este altceva decât un prag de semnificație pe care fiecare entitate îl poate decide în funcție de domeniul său de activitate și tipul mijloacelor fixe (de la 1% până la 10% din costul de intrare).

Considerăm că mărimea valorii reziduale trebuie să fie direct proporțională cu mărimea mijlocului fix, deoarece, în funcție de mărimea acestuia, la scoaterea din uz, pot fi obținute diferite materiale (fier vechi, metale prețioase). Respectiv, dacă valoarea reziduală se va stabili cât mai veridic, la scoaterea din uz a mijloacelor fixe, vom obține un venit echivalent cu valoarea reziduală.

În funcție de standardul aplicat, vom utiliza diferite metode de amortizare a imobilizărilor corporale. În figura de mai jos vom arăta metodele propuse de standardele contabile naționale, internaționale și reglementările contabile ale altor state.

Metode de amortizare a imobilizărilor corporale			
SNC	IAS 16	România	Federația Rusă
<ul style="list-style-type: none"> <li>• liniară;</li> <li>• unităților de producție;</li> <li>• de diminuare a soldului [158, pct. 22].</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• liniară;</li> <li>• amortizării degresive;</li> <li>• unităților de producție [79, pct. 62].</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• liniară;</li> <li>• degresivă;</li> <li>• accelerată;</li> <li>• calculată pe unitate de produs sau serviciu [147, pct. 240].</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• liniară (uniformă);</li> <li>• neliniară (accelerată) [177, pag. 47].</li> </ul>

**Fig. 2.6. Metodele de amortizare a imobilizărilor corporale**

Sursa: elaborat de autor în baza reglementărilor contabile naționale și internaționale

Pentru a vedea care sunt avantajele și dezavantajele fiecărei metode, precum și problemele care pot apărea la utilizarea lor, mai jos vom cerceta fiecare metodă.

Metoda liniară este cea mai simplă, mai populară și mai utilizată metodă dintre toate celelalte metode. Ea este prezentă în toate reglementările contabile, indiferent de state sau de autori.

SNC „Imobilizări necorporale și corporale” oferă cea mai detaliată explicație a acestei metode care prevede repartizarea uniformă a valorii amortizabile pe parcursul duratei de utilizare a obiectului. Suma amortizării pentru fiecare perioadă de gestiune se calculează ca raportul dintre valoarea amortizabilă a obiectului și numărul perioadelor (anilor, lunilor, zilelor) în cadrul duratei de utilizare a obiectului. Norma amortizării este constantă pe toată durata de utilizare și se calculează ca raportul dintre 100% și durata de utilizare (în ani, luni, zile). După expirarea duratei de utilizare, valoarea contabilă a obiectului este egală cu valoarea reziduală [158, pct. 23].

Cercetătorul autohton Apostu A. consideră că metoda liniară de amortizare are următoarele neajunsuri:

1) diminuarea valorii contabile a mijloacelor fixe pe parcursul duratei de utilizare a acestora nu are loc în mărimi egale în fiecare perioadă de gestiune;

2) capacitatea de producție a mijloacelor fixe scade în timp (metoda în cauză nu ține cont de acest fapt);

3) costurile ulterioare aferente deservirii și reparației mijloacelor fixe cresc pe măsura exploatării lor (această metodă nu permite acumularea oportună a mijloacelor necesare pentru acoperirea acestora) [2, pag. 170].

Autorii români Criveanu M., Pârvu C. și alții afirmă că metoda liniară este cel mai des folosită în practica entităților românești datorită calculului simplu pe care îl presupune și uniformității cheltuielilor exercițiului, ea stând, de altfel, la baza celorlalte metode de amortizare. Această metodă prezintă, însă, dezavantajul că nu permite recuperarea integrală a valorii de intrare a imobilizărilor, în condițiile unui progres tehnic rapid [49, pag. 60]. Aceeași opinie o au, de asemenea, autorii Sandu M., Radu C. și alții [152, pag. 10].

Sub aspect fiscal, amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix se pune în funcțiune prin utilizarea metodei liniare. Mărimea amortizării mijloacelor fixe, ce urmează a fi dedusă, se determină prin înmulțirea valorii mijloacelor fixe cu norma de amortizare pentru fiecare mijloc fix, care se determină ca raportul dintre 100% și durata de funcționare utilă a acestuia stabilită de Guvern [41, art. 26<sup>1</sup>].

Pentru a vedea în practică modul de calcul al amortizării prin metoda liniară, mai jos este prezentat un exemplu.

Entitatea „Sara Distribution” SRL a procurat o linie de producere a produselor de patiserie în valoare de 500 000 lei. Durata de utilizare a acesteia constituie 5 ani, iar valoarea reziduală – 80 000 lei.

**Tabelul 2.3. Modul de calcul al amortizării prin metoda liniară**

Ani	Metoda liniară		
	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă
1	$(500\ 000 - 80\ 000) / 5$	84 000	416 000
2	$(500\ 000 - 80\ 000) / 5$	84 000	332 000
3	$(500\ 000 - 80\ 000) / 5$	84 000	248 000
4	$(500\ 000 - 80\ 000) / 5$	84 000	164 000
5	$(500\ 000 - 80\ 000) / 5$	84 000	80 000

Sursa: elaborat de autor

Considerăm că metoda liniară de amortizare este cea mai simplă, deoarece nu necesită calcule matematice complicate. Totuși, ea nu poate fi aplicată tuturor mijloacelor fixe, fiindcă nu ține cont de scăderea capacității de producere a acestora în timp, de condițiile progresului tehnic

și de costurile ulterioare aferente. Astfel, recomandăm aplicarea ei doar pentru mijloacele fixe care participă indirect la formarea costului de producție sau pentru cele cu destinație administrativă.

Metoda unităților de producție prevede calcularea amortizării ca produsul mărimii amortizării pe unitate de produs (servicii) și a volumului de produse fabricate (servicii prestate) în perioada de gestiune. Mărimea amortizării pe unitate de produs (servicii) se calculează ca raportul dintre valoarea amortizabilă și numărul de unități de produse (servicii) [158, pct. 24].

Savantul autohton Bucur V. atenționează că metoda unităților de producție este rațional să fie aplicată pentru mașinile și utilajele tehnologice care se iau în calcul la determinarea capacității de producție a entității [19, pag. 307].

Autoarea David-Sobolevschi I. afirmă că principiul general care stă la baza aplicării metodei unităților de producție constă în faptul că nu contează trecerea timpului în stabilirea amortizării, ci gradul de participare la desfășurarea activității de exploatare, respectiv la realizarea rezultatului exploatarei. Prin urmare, metoda dată se utilizează la calculul amortizării activelor imobilizate pentru care se poate stabili cât mai exact numărul de unități de funcționare anuale [52, pag. 17].

Aplicând exemplul de mai sus, în tabelul de mai jos se va demonstra practic diferența dintre metoda liniară și metoda unităților de producție. Pentru acest exemplu este necesar de a dispune de date despre totalul produselor fabricate pentru fiecare an separat și capacitatea maximă pe care poate să o producă acest utilaj pe durata sa de utilizare (de exemplu, 250 000 tone). Respectiv, în primul an s-au produs 50 000 tone de produse de patiserie, în al doilea an – 40 000 tone, în al treilea an – 55 000 tone, în al patrulea an – 62 000 tone și în ultimul an – 43 000 tone.

În baza datelor din exemplu, amortizarea calculată pentru o tonă este egală cu 1,68 lei [(500 000 lei – 80 000 lei) : 250 000 tone].

**Tabelul 2.4. Compararea metodei liniare cu metoda unităților de producție**

Ani	Metoda liniară			Metoda unităților de producție			metoda liniară – unităților de producție
	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă	
1	$(500\ 000 - 80\ 000) / 5$	84 000	416 000	$50\ 000 \times 1,68$	84 000	416 000	0
2	$(500\ 000 - 80\ 000) / 5$	84 000	332 000	$40\ 000 \times 1,68$	67 200	348 800	-16 800
3	$(500\ 000 - 80\ 000) / 5$	84 000	248 000	$55\ 000 \times 1,68$	92 400	256 400	-8 400
4	$(500\ 000 - 80\ 000) / 5$	84 000	164 000	$62\ 000 \times 1,68$	104 160	152 240	+11 760
5	$(500\ 000 - 80\ 000) / 5$	84 000	80 000	$43\ 000 \times 1,68$	72 240	80 000	0

Sursa: elaborat de autor

Analizând acest exemplu, considerăm că metoda unităților de producție poate fi aplicată doar unei grupe restrânse de mijloace fixe care participă nemijlocit la activitatea de producție și al căror volum de produse sau de servicii prestate poate fi stabilit exact. Însă în procesul de producție deseori, pe lângă produsul finit, pot fi obținute și rebuturi. Din prevederile legislației contabile deducem că, la calcularea amortizării prin metoda unităților de producție, se ia în calcul doar cantitatea produselor finite. Nu suntem de acord cu abordarea dată, deoarece la crearea produselor rebutate, mijloacele fixe se uzează la fel ca și în cazul produselor finite, de aceea recomandăm să fie luată în calcul și cantitatea acestora.

Metoda de diminuare a soldului se bazează pe aplicarea unei rate (norme) fixe a amortizării care poate fi majorată, conform politicilor contabile ale entității, nu mai mult de două ori, în comparație cu norma prevăzută conform metodei liniare. Calcularea amortizării în baza metodei de diminuare a soldului se efectuează în felul următor:

- 1) pentru prima perioadă de gestiune norma majorată a amortizării se aplică față de costul de intrare a obiectului;
- 2) pentru următoarele perioade (cu excepția ultimei) norma majorată a amortizării se aplică față de valoarea contabilă a obiectului la finele perioadei precedente;
- 3) pentru ultima perioadă de gestiune suma amortizării se determină ca diferența dintre valoarea contabilă a obiectului la finele perioadei precedente și valoarea sa reziduală [158, pct. 25].

Metoda de diminuare a soldului în unele surse mai este denumită și metoda soldului degresiv [171]. Această metodă este mai puțin argumentată atât în SNC, cât și în literatura de specialitate.

După părerea savantului autohton Bucur V. această metodă, după esența sa, reprezintă o metodă de evitare a pierderilor posibile în caz de casare a valorii amortizabile a activului înainte de a expira durata de utilizare a acestuia, provocate de influența uzurii morale, concurență și alți factori negativi în utilizarea acestora [19, pag. 309].

Cercetătorul autohton Apostu A. consideră că aplicarea metodei de diminuare a soldului conduce la creșterea costurilor, diminuarea profitului, rentabilității, sumei dividendelor repartizate proprietarilor și valorii contabile a imobilizărilor corporale, precum și la crearea unui fond de amortizare care poate depăși necesitățile investiționale ale entității [3, pag. 115].

La baza acestei metode stă teoria ce prevede obținerea unui volum mai mare de produse și servicii în primii ani de utilizare a mijloacelor fixe, iar în a doua jumătate – un volum mai mic. Astfel, în a doua jumătate utilajele, mașinile se supun mai des reparațiilor. Din această cauză amortizarea calculată în primii ani este mai mare decât în perioada ulterioară.

Utilizând datele din exemplul precedent, în următorul tabel va fi comparată metoda liniară cu cea de diminuare a soldurilor. Pentru aceasta, presupunem că entitatea aplică metoda de diminuare a soldului cu majorarea normei amortizării liniei de producție de două ori (20% x2).

**Tabelul 2.5. Compararea metodei liniare cu metoda de diminuare a soldului**

Ani	Metoda liniară			Metoda de diminuare a soldului			metoda liniară – de diminuare a soldului
	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă	
1	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	416 000	$500\ 000 \times 40\%$	200 000	300 000	+116 000
2	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	332 000	$300\ 000 \times 40\%$	120 000	180 000	+152 000
3	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	248 000	$180\ 000 \times 40\%$	72 000	108 000	+140 000
4	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	164 000	$108\ 000 - 80\ 000$	28 000	80 000	+84 000
5	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	80 000				+80 000

Sursa: elaborat de autor

Observăm că, în cazul aplicării metodei de diminuare a soldului, se mărește esențial amortizarea anuală astfel încât se micșorează și durata de utilizare a liniei de producție. Suntem de părere că metoda în cauză poate fi utilizată de către entitățile producătoare de produse cu uzură morală rapidă pentru amortizarea liniilor de producție sau a utilajelor acestora din cauza că aceste entități, pentru a ține pasul cu concurența, sunt nevoite să își schimbe des utilajele de producție (de exemplu, liniile de ambalare, în scopul modernizării permanente a ambalajului).

De asemenea, propunem această metodă și entităților care intră pe piață cu un know-how, pentru amortizarea mașinilor și utilajelor de producție. În primii ani, aceste entități obțin venituri mai mari, datorită cererii mari pe piață, și respectiv, pot efectua cheltuieli mai mari (în cazul nostru, cu amortizarea). Pe parcurs însă apar concurenți și produsul devine mai puțin solicitat, respectiv, veniturile vor fi mai mici și cheltuielile cu amortizarea, de asemenea, vor fi mai mici.

O altă metodă de amortizare propusă de reglementările contabile românești este metoda accelerată de amortizare. Autorul român Gheorghe D. susține că această metodă constă în calcularea, la data intrării mijloacelor fixe în patrimoniul entității, a unei amortizări anuale de până la 50% din valoarea de intrare a acestora, iar în perioadele de gestiune următoare calcularea amortizării se face după metoda liniară prin raportarea valorii amortizabile rămase la numărul de ani de utilizare rămași [66, pag. 37].

Avantajul acestui tip de amortizare constă în faptul că în primul an entitatea suportă cheltuieli cu amortizarea mai mari, ceea ce permite reinvestirea sumelor în noi mijloace fixe, iar în următorii ani cheltuielile sunt minime [49, pag. 61].

Această metodă o regăsim și în reglementările contabile rusești. Autorul rus Djalicinov D. afirmă că metoda accelerată de amortizare trebuie să fie aplicată într-un mediu agresiv. Prin mediu agresiv se au în vedere factorii naturali sau artificiali care contribuie la creșterea uzurii fizice (învechirea) mijloacelor fixe în procesul de exploatare. Tot aici pot fi atribuite și mijloacele fixe care funcționează într-un mediu predispus la incendii, mediu toxic sau alt mediu agresiv din punct de vedere tehnologic, care pot servi drept cauză pentru producerea unei avarii [181, pag. 46].

Aplicând exemplul de mai sus, în tabelul de mai jos se demonstrează diferența dintre metoda liniară și cea accelerată.

**Tabelul 2.6. Compararea metodei liniare cu metoda accelerată**

Ani	Metoda liniară			Metoda accelerată			metoda liniară – accelerată
	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă	
1	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	416 000	$(500\ 000 - 80\ 000) \times 50\%$	210 000	290 000	+126 000
2	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	332 000	$(290\ 000 - 80\ 000)/4$	52 500	237 500	+94 500
3	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	248 000	$(290\ 000 - 80\ 000)/4$	52 500	185 000	+63 000
4	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	164 000	$(290\ 000 - 80\ 000)/4$	52 500	132 500	+31 500
5	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	80 000	$(290\ 000 - 80\ 000)/4$	52 500	80 000	0

Sursa: elaborat de autor

Observăm că, în cazul aplicării metodei accelerate, în primul an de utilizare amortizarea anuală constituie 50% din valoarea amortizabilă. Prin urmare, aceasta poate fi utilizată la calculul amortizării mijloacelor fixe valoarea cărora în prima perioadă scade semnificativ (se uzează moral rapid). De aceea propunem includerea în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” a metodei accelerate de amortizare, pentru a putea fi utilizată în special de către entitățile din industria grea, industria extractoare de resurse minerale sau alte ramuri în care, pe parcursul exploatării mijloacelor fixe, acestea pot fi supuse unor factori nocivi. Totodată, această metodă poate fi aplicată și mijloacelor de transport care în primul an de exploatare pierd semnificativ din valoare din cauza uzurii morale.

Una din metodele mai puțin cunoscute și cercetate în literatura de specialitate autohtonă este cea anglo-saxonă a amortizării degresive, denumită metoda „pool”, care se caracterizează prin aplicarea unei rate de amortizare unice asupra valorii contabile a tuturor mijloacelor fixe din aceeași categorie [61, pag. 5]. Această metodă se utilizează pentru mijloacele fixe de mică valoare, care sunt grupate și cărora li se aplică o rată unică de amortizare anuală (de exemplu, 10%, 15%, 20%, 25%). Metoda dată este asemănătoare cu metoda liniară, doar că nu se operează cu o durată de utilizare în ani, ci cu amortizarea anuală în procente.

Pentru a vedea care este diferența între metoda liniară și metoda „pool”, în tabelul 2.7 este prezentat un exemplu bazat pe datele situației anterioare.

**Tabelul 2.7. Compararea metodei liniare cu metoda „pool”**

Ani	Metoda liniară			Metoda „pool”			metoda liniară – „pool”
	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă	
1	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	416 000	$(500\ 000 - 80\ 000) \times 25\%$	105 000	395 000	+21 000
2	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	332 000	$(500\ 000 - 80\ 000) \times 25\%$	105 000	290 000	+42 000
3	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	248 000	$(500\ 000 - 80\ 000) \times 25\%$	105 000	185 000	+63 000
4	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	164 000	$(500\ 000 - 80\ 000) \times 25\%$	105 000	80 000	+84 000
5	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	80 000	–	–	–	–

Sursa: elaborat de autor

În dependență de rata de amortizare unică aleasă, metoda „pool” poate fi o metodă mai mult sau mai puțin accelerată, ceea ce permite utilizarea ei în diferite situații în care se dorește calcularea mai rapidă sau mai lentă a amortizării unei imobilizări.

O altă metodă de amortizare specifică sistemului financiar anglo-saxon este cunoscută sub denumirea de metoda „softy” (sum of the year’s digits) sau metoda cotelor descrescătoare. Aceasta este o metodă regresivă de amortizare, în care pentru calculul cotei de amortizare sunt însumați anii din durata de utilizare. Suma lor devine numitorul unei serii de fracții care se înmulțesc cu valoarea amortizabilă a activului pentru a determina valoarea amortizării anuale de repartizat asupra duratei estimate de utilizare. La numărătorul fracțiilor se situează cifrele fiecărui an al duratei estimate de utilizare, dar în ordine inversă [125, pag. 480].

În scopul analizării diferenței între metoda liniară și metoda „softy”, mai jos este prezentat un exemplu bazat pe datele situației anterioare.

**Tabelul 2.8. Compararea metodei liniare cu metoda „softy”**

Ani	Metoda liniară			Metoda „softy”			metoda liniară – „softy”
	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă	modul de calcul	amortizarea anuală	valoarea contabilă	
1	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	416 000	$(500\ 000 - 80\ 000) \times 5/15$	140 000	360 000	+56 000
2	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	332 000	$(500\ 000 - 80\ 000) \times 4/15$	112 000	248 000	+84 000
3	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	248 000	$(500\ 000 - 80\ 000) \times 3/15$	84 000	164 000	+84 000
4	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	164 000	$(500\ 000 - 80\ 000) \times 2/15$	56 000	108 000	+56 000
5	$(500\ 000 - 80\ 000)/5$	84 000	80 000	$(500\ 000 - 80\ 000) \times 1/15$	28 000	80 000	0

Sursa: elaborat de autor

Inițial, se calculează suma anilor de funcționare care constituie 15 (1+2+3+4+5), apoi se calculează amortizarea anuală prin înmulțirea valorii amortizabile cu fiecare dintre fracțiile următoare: 5/15; 4/15; 3/15; 2/15; 1/15 (în această ordine, câte o fracție în fiecare an).

În practică observăm că, în cazul aplicării metodei „softy”, amortizarea are valoarea cea mai mare în primul an de utilizare și apoi descrește în fiecare an. De asemenea, amortizarea cumulată crește în fiecare an cu o sumă mai mică. Apoi, valoarea rămasă de amortizat se diminuează în fiecare an cu suma amortizării anuale până se egalează cu valoarea reziduală [125, pag. 480].

Considerăm oportună includerea în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” a metodei „softy” care ar putea fi utilizată mai ales pentru calcularea amortizării mijloacelor de transport, în special a autoturismelor, fiindcă în primul an de exploatare valoarea lor scade brusc față de costul de intrare inițial, iar în următorii ani – mai lent. Utilizarea metodei „softy” va menține un echilibru între valoarea contabilă a autoturismelor și valoarea lor justă sau de piață reală. Subiectul dat a fost descris mai detaliat în una din publicațiile autorului prezentei teze [140].

US-GAAP, în comparație cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, prevede diferit momentul începerii amortizării unui mijloc fix. Dacă în legislația autohtonă, momentul începerii calculării amortizării este luna următoare punerii în funcțiune a acestuia, atunci, conform filosofiei americane, momentul de începere al amortizării unui mijloc fix se va aproxima în funcție de momentul în care acesta intră în patrimoniul firmei, după cum urmează: dacă activul intră în patrimoniu la data de 9 martie, acesta va fi amortizat începând cu 1 martie, iar dacă acesta intră în patrimoniu la 27 mai, el va fi amortizat începând cu data de 1 iunie. În cazul în care data intrării este la mijlocul lunii, se va opta fie pentru începutul lunii curente, fie pentru începutul lunii viitoare [58, pag. 50].

În opinia noastră, experiența americană asupra acestui subiect poate fi preluată și inclusă în SNC, mai ales în cazul mijloacelor fixe ale căror durată de utilizare este mică (2 – 3 ani). Respectiv, dacă un mijloc fix este pus în exploatare la începutul lunii (până la data de 15), nu ar fi cazul să se aștepte câteva săptămâni până i se va calcula amortizarea, fiindcă el oricum se utilizează în această perioadă de timp.

În scopul amortizării mijloacelor de transport, o metodă de amortizare care ar putea fi aplicată este metoda liniară în baza kilometrajului parcurs de acestea. O astfel de metodă ar putea fi utilizată anume pentru mijloacele de transport noi cărora producătorii le oferă o garanție în funcție de kilometrajul parcurs (de obicei, aproximativ 100 mii km și mai mult).

În practică însă contabilii se confruntă cu problema aferentă întocmirii foilor de parcurs și anume cu neconcordanța actelor legislative și normative în vigoare privind obligativitatea deținerii foii de parcurs, termenul și situațiile pentru care se întocmește etc.

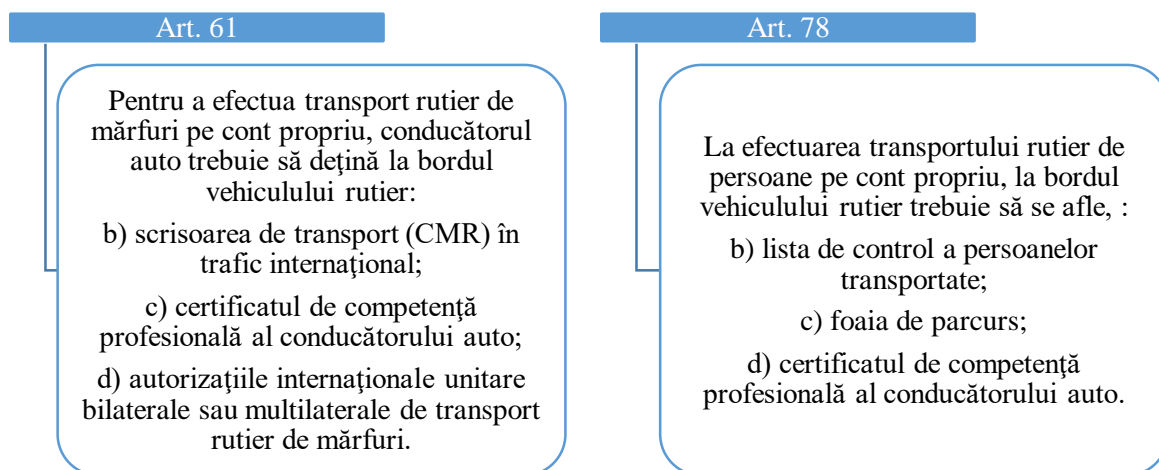


Codul Transporturilor Rutiere al RM definește foaia de parcurs ca un document de evidență primară cu regim special, prevăzut cu semne de protecție, serie și număr stabilite centralizat, având formă specială în funcție de tipul transportului [42, art. 5].

Totodată, conform prevederilor Codului, operatorii de transport rutier/entitățile care efectuează operațiuni de transport rutier au obligația să asigure efectuarea controlului medical al conducătorului auto și verificarea tehnică generală a fiecărui vehicul rutier înainte de a începe operațiunea de transport rutier în baza unei foi de parcurs noi.

Pentru transportul rutier de mărfuri în trafic național foaia de parcurs este valabilă 48 de ore din momentul eliberării, iar pentru transportul rutier de persoane în trafic național – de 36 de ore (cu excepția transportului de persoane în regim de taxi la care valabilitatea foi de parcurs nu poate depăși 24 de ore) [42, art. 49].

Cauza problemelor în acest caz sunt contradicțiile pe care le creează Codul menționat, și anume:



**Fig. 2.7. Contradicțiile aferente foilor de parcurs**

Sursa: elaborat de autor în baza Codului Transporturilor Rutiere al RM [42]

Observăm că în unele cazuri Codul menționat prevede deținerea foi de parcurs de conducătorul auto, iar în alte cazuri nu prevede aceasta. Considerăm că acest Cod ar trebui să fie revizuit astfel încât în toate cazurile conducătorul auto să dețină foaia de parcurs, deoarece acest act este indispensabil pentru evidența kilometrajului parcurs și a combustibilului consumat de unitatea de transport atât în cazul transportului pe cont propriu, cât și a transportului contra plată.

Periodicitatea întocmirii foilor de parcurs depinde de faptul dacă entitatea prestează sau nu prestează servicii de transport contra plată. Astfel, în entitățile care nu prestează servicii de transport contra plată, foaia de parcurs se remite șoferului de către persoana autorizată, de regulă, pentru o zi (schimb) sau, după caz, pe o perioadă mai îndelungată (săptămână, lună). Pentru entitățile care efectuează transport rutier contra plată (operatorii de transport rutier) foaia de

transport este valabilă nu mai mult de 36 de ore de la ora efectuării controlului medical și a controlului tehnic, cu excepția operațiunii de transport rutier în trafic internațional pentru care valabilitatea foii de parcurs acoperă cursa tur-retur.

În IAS 16 se menționează că metoda de amortizare aplicată unui activ trebuie revizuită cel puțin la fiecare sfârșit de exercițiu financiar și, dacă se constată o modificare semnificativă a ritmului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare aduse de acel activ, atunci metoda trebuie schimbată pentru a reflecta ritmul modificat [79, pct. 61].

SNC „Imobilizări necorporale și corporale” permite ca, în cazul în care se constată o modificare semnificativă în modelul de obținere a beneficiilor economice viitoare de la utilizarea obiectului, metoda aplicată de amortizare urmează a fi schimbată [158, pct. 27].

Cercetătorul autohton Apostu A., de asemenea, recomandă ca managementul entității să determine necesitatea revizuirii duratelor de utilizare, schimbării metodei de calculare a amortizării mijloacelor fixe la finele fiecărei perioade de gestiune, aplicării consecvente a politicilor contabile în cursul perioadei de gestiune și a prezentării unor informații mai relevante privind mijloacele fixe în situațiile financiare [2, pag. 172].

Autoarea Cotoros I. afirmă că revizuirea metodei de amortizare, ca instrument al managementului entității în gestionarea propriilor resurse, nu trebuie aplicată decât acolo unde sunt îndeplinite condițiile care vizează apariția unor modificări în modul de consum al beneficiilor economice viitoare. Intenția entității de alocare pe costuri a unei amortizări cât mai mari pentru diminuarea beneficiilor nu trebuie să influențeze procesul de revizuire al metodei de amortizare [45, pag. 280].

În opinia noastră, schimbarea metodei de amortizare trebuie să fie destul de motivată, pentru a nu crea suspiciuni de mărire artificială a cheltuielilor în scopul micșorării profitului, de aceea îndemnăm practicienii să apeleze la această procedură doar în situații excepționale.

O problemă aferentă amortizării mijloacelor fixe poate apărea în cazul în care un mijloc fix de dimensiuni mari este compus din mai multe elemente.

Conform IAS 16, o entitate alocă o sumă recunoscută inițial cu privire la un element de imobilizări corporale părților sale semnificative și amortizează separat fiecare astfel de parte. De exemplu, ar putea fi adecvat să se amortizeze separat carcasa și motoarele unei aeronave fie că acestea sunt în proprietate, fie că sunt deținute în baza unui contract de leasing financiar [79, pct. 44]. Astfel, o entitate poate alege să amortizeze separat părțile unui element care nu au un cost semnificativ față de costul total al elementului [79, pct. 47].

Suntem totalmente de acord cu această prevedere și îndemnăm entitățile care au astfel de mijloace fixe să amortizeze separat elementele acestora, deoarece fiecare element poate avea o

durată de utilizare diferită (de exemplu, pentru o clădire separat poate fi amortizat ascensorul, acoperișul și restul clădirii).

În prezentul subcapitol au fost descrise metodele de amortizare propuse spre aplicare de SNC, avantajele și dezavantajele acestora în activitatea entității. Totodată, au fost propuse și alte metode de amortizare nerecunoscute de SNC, dar utilizate în practica internațională, precum și soluții pentru problemele aferente stabilirii duratei de utilizare și a valorii reziduale.

În următorul subcapitol vor fi abordate problemele contabilizării costurilor ulterioare și derecunoașterii imobilizărilor corporale în scopul perfecționării acestora.

### **2.3. Unele probleme ale contabilizării costurilor ulterioare și derecunoașterii imobilizărilor corporale**

Noțiunea de costuri ulterioare aferente imobilizărilor nu este definită în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, însă putem deduce două tipuri de astfel de costuri:

- costuri ulterioare aferente întreținerii, asistenței tehnice și reparației mijloacelor fixe (costuri ordinare, ne semnificative care nu pot fi capitalizate); și
- costuri ulterioare efectuate în procesul de reparație sau dezvoltare a mijloacelor fixe cu scopul îmbunătățirii caracteristicilor inițiale ale acestora și, respectiv, al majorării beneficiilor economice așteptate din utilizarea obiectului (costuri semnificative care necesită a fi capitalizate).

Costurile ulterioare aferente întreținerii, asistenței tehnice și reparației mijloacelor fixe se efectuează pentru menținerea lor în stare funcțională. Aceste costuri, inclusiv remunerarea personalului, valoarea materialelor consumate și părților componente înlocuite, de la care nu se așteaptă beneficii economice suplimentare, se reflectă ca costuri/cheltuieli curente [158, pct. 57].

În prezentul subcapitol se analizează mai multe subiecte, cum ar fi:

- raportarea costurilor semnificative la cheltuielile anticipate pe termen lung sau curente cu includerea ulterioară în componența costurilor și/sau cheltuielilor curente în modul stabilit de politicile contabile ale entității;
- recunoașterea și derecunoașterea componentelor obiectelor de mijloace fixe care necesită înlocuire la intervale regulate de timp;
- identificarea modalităților de derecunoaștere a imobilizărilor corporale și soluționarea problemelor aferente acestei operațiuni.

SNC „Imobilizări necorporale și corporale” în redacția din 01.01.2020 nu mai conține prevederea care stipulează că atunci când costurile menționate sunt semnificative, în comparație cu pragul de semnificație stabilit de entitate, ele pot fi raportate la cheltuielile anticipate pe

termen lung sau curente, cu includerea ulterioară în componența costurilor și/sau cheltuielilor curente în modul stabilit de politicile contabile a entității [128].

După părerea noastră, excluderea prevederii de mai sus nu este o noutate prea bună, în special pentru entitățile mici. În practică, la entitatea cercetată „Safmadora-Grup” SRL care dispune de 2 autobuze pentru transportarea pasagerilor contra cost și 8 camioane pentru transportul mărfurilor contra cost, costurile ulterioare semnificative se raportează la cheltuielile anticipate. Astfel, în politicile contabile ale entității toate cheltuielile de reparație sau deservire tehnică ce depășesc 1 000 de lei (fără TVA) sunt raportate la o perioadă de un an.

Pentru a clarifica acest lucru, mai jos vom prezenta un exemplu.

Entitatea „Safmadora-Grup” SRL a efectuat în luna ianuarie o reparație a caroseriei în sumă de 15 000 lei (fără TVA), în luna mai – o deservire tehnică (schimb ulei, filtre) în sumă de 10 000 lei (fără TVA), iar în luna octombrie a fost reparat sistemul de frânare în sumă de 24 000 lei (fără TVA).

**Tabelul 2.9. Problema costurilor ulterioare creată de eliminarea raportării acestora la cheltuielile anticipate pe termen lung**

Anul 2019	Neraportarea	Raportarea	venituri din prestarea serviciilor, lei	Profit /pierdere în caz de:	
	costurilor ulterioare la cheltuielile anticipate pe termen lung, lei			neraportare	raportare
<b>Ianuarie</b>	15 000	15 000/12=1 250	10 000	-5 000	8 750
<b>Februarie</b>		1 250	10 000	10 000	8 750
<b>Martie</b>		1 250	10 000	10 000	8 750
<b>Aprilie</b>		1 250	10 000	10 000	8 750
<b>Mai</b>	10 000	1 250+(10 000/12)	10 000	0	7 916,67
<b>Iunie</b>		2 083,33	10 000	10 000	7 916,67
<b>Iulie</b>		2 083,33	10 000	10 000	7 916,67
<b>August</b>		2 083,33	10 000	10 000	7 916,67
<b>Septembrie</b>		2 083,33	10 000	10 000	7 916,67
<b>Octombrie</b>		2 083,33+(24 000/12)	10 000	-14 000	5 916,67
<b>Noiembrie</b>		4 083,33	10 000	10 000	5 916,67
<b>Decembrie</b>		4 083,33	10 000	10 000	5 916,67

Sursa: elaborat de autor

Observăm că, în cazul în care costurile ulterioare nu sunt raportate la cheltuielile anticipate, povara acestora în anumite luni este mai mare pentru entitate decât atunci când acestea sunt repartizate pentru mai multe luni. Totodată, din punct de vedere managerial, este mai ușor a vedea care este profitul real al entității pentru un an. Nu în ultimul rând, în cazul în care se repară o anumită piesă, aceasta va funcționa o perioadă mai îndelungată, respectiv și cheltuielile cu reparația trebuie repartizate pentru mai mult timp. Dat fiind acest fapt, propunem ca conținutul paragrafului 57 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale” să revină la condițiile de până la 01.01.2020. Mai detaliat autorul și-a expus părerea asupra acestui subiect în una din publicațiile sale [139].

IAS 16 oferă exemple concrete, potrivit cărora componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate [79, pct. 13]. Aceste costuri se atribuie la prima categorie de costuri ulterioare, adică la cele care nu provoacă necesitatea capitalizării costurilor suportate.

Potrivit opiniei savantului autohton Țiriulnicova N., modul de contabilizare a costurilor ulterioare este condiționat, în primul rând, de impactul acestora asupra beneficiilor economice așteptate din utilizarea activului. În particular, costurile ulterioare care contribuie la majorarea beneficiilor așteptate se capitalizează prin adăugarea acestora la valoarea obiectului respectiv [171].

Autorul român Bunea Ș. la fel consideră că capitalizarea este justificată dacă entitatea poate demonstra obținerea de beneficii viitoare suplimentare față de cele estimate inițial ca urmare a efectuării activităților care au generat cheltuieli (costuri) ulterioare [26, pag. 25].

După cum observăm, o noțiune importantă, care este în strânsă legătură cu noțiunea de costuri ulterioare, este capitalizarea. Termenul de capitalizare este prezent în lucrările autorilor autohtoni, se regăsește și în SNC, însă lipsește din actele legislative precum CF și Legea contabilității și raportării financiare. Totuși o definiție exactă a operațiunii de capitalizare a costurilor ulterioare nu a fost formulată în niciun act legislativ sau normativ.

Potrivit dicționarelor explicative ale limbii române, capitalizarea reprezintă transformarea unor bunuri în capital, acumulare de capital sau strângere de bani, de avere. Propunem ca în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” să fie inclusă o nouă noțiune „capitalizarea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale” cu următorul cuprins: „adăugarea la valoarea contabilă a unei imobilizări corporale a costurilor ulterioare care au contribuit la extinderea duratei de utilizare, sporirea capacității acesteia, obținerea de îmbunătățiri substanțiale ale calității producției și/sau reducerea substanțială a costurilor de producție”. Astfel, se va ști exact ce înseamnă cuvântul „capitalizare”.

Savantul autohton Nedeșița A. atenționează că modul de perfectare documentară a costurilor ulterioare, inclusiv a celor ce urmează a fi capitalizate, nu este reglementat suficient. Totodată, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 287/2017, faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare. Astfel, capitalizarea costurilor ulterioare urmează a fi perfectată prin documente primare. Actualmente, formularul tipizat al acestui document lipsește. În acest context, entitatea are dreptul să elaboreze de sine stătător acest formular, ținând cont de elementele obligatorii ale documentelor primare prevăzute în legea menționată [114, pag. 52].

Pornind de la prevederile SNC și IAS, valoarea amortizabilă corectată se determină în modul următor:



**Fig. 2.8. Relația de calcul a valorii amortizabile corectate ca urmare a reparației capitale**

Sursa: elaborat de autor după Nedeșița A. [114, pag. 52]

Propunem să se utilizeze în calitate de document modelul procesului-verbal prezentat în anexa 11. Procesul-verbal propus conține concluziile comisiei privind modificările caracteristicilor mijlocului fix și capitalizarea costurilor ulterioare. În baza acestui document, este necesar de efectuat înregistrările corespunzătoare în fișa de evidență a mijlocului fix.

IAS 16 prevede că elementele de imobilizări corporale pot fi dobândite pentru a se apela mai rar la înlocuire. O entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element atunci când acel cost este suportat dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere. Conform principiului recunoașterii, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element atunci când acel cost este suportat, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere [79, pct. 13].

O problemă care poate apărea la entitățile mari este recunoașterea unor piese/ părți componente dintr-un obiect ca mijloc fix distinct. Admitem că o entitate de producere a energiei electrice (electrocentrală) dispune de un utilaj de producere a energiei electrice care este contabilizat ca un obiect unic de mijloc fix. Acesta însă are mai multe elemente precum motoarele, turbinele etc. Pentru siguranță, în caz că un motor ar putea ieși din funcțiune, entitatea a procurat un motor de rezervă. Acesta este destul de costisitor și respectă toate condițiile de recunoaștere a unei imobilizări corporale: este identificabil și controlabil de entitate, proprietățile și particularitățile lui corespund definiției imobilizărilor corporale, este probabil că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului și costul de intrare a obiectului poate fi evaluat în mod credibil.

Conform prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, care sunt în vigoare din 01.01.2020, componentele obiectelor de mijloace fixe care necesită înlocuire la intervale regulate de timp se recunosc ca imobilizări corporale în curs de execuție, dacă corespund definiției acestora [128]. Considerăm că un astfel de obiect trebuie recunoscut ca mijloc fix, iar până la utilizarea lui după destinație, este necesar să se efectueze inspecții generale regulate, lucrări de deservire tehnică pentru a-l menține în stare funcțională. Totodată, acesta ar putea fi conservat, deoarece nu se știe când va fi utilizat, dar, considerând că el poate să nu fie folosit

niciodată, ar fi bine să i se calculeze amortizarea lunar, pentru a evita devalorizarea în timp a acestuia.

În componența costurilor ulterioare IAS 16 include și costurile aferente inspecțiilor generale regulate pentru depistarea defecțiunilor, indiferent dacă părțile elementului sunt înlocuite sau nu. La momentul efectuării fiecărei inspecții generale, costul acesteia este recunoscut în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. Orice valoare contabilă rămasă din costul inspecției anterioare (distinct de părțile fizice) este derecunoscută. Acest lucru are loc indiferent de faptul dacă costul inspecției anterioare a fost identificat în tranzacția în care elementul a fost dobândit sau construit. Dacă este necesar, costul estimat al unei inspecții similare viitoare poate fi utilizat ca o indicație a ceea ce a însemnat costul componente de inspecție existente atunci când elementul a fost dobândit sau construit [79, pct. 14].

După părerea noastră, în practică, costurile aferente inspecțiilor generale regulate ar putea fi recunoscute în valoarea contabilă a imobilizării doar în cazul în care acestea ar fi capitalizate. Considerăm că, în urma inspecțiilor generale regulate, nu se mărește durata de utilizare a imobilizării, nu se îmbunătățește substanțial calitatea producției și nu se reduc substanțial costurile de producție. De aceea nu vedem premise pentru capitalizarea unor astfel de cheltuieli. Prin urmare, propunem trecerea costurilor aferente inspecțiilor generale regulate la conturile de cheltuieli curente.

Dacă astfel de cheltuieli sunt semnificative pentru entitate, se recomandă ca acestea să fie raportate la cheltuielile anticipate pe termen lung sau curente, cu includerea ulterioară în componența costurilor și/sau cheltuielilor curente în modul stabilit de politicile contabile ale entității, iar orice cheltuială rămasă din contul inspecției anterioare, la apariția unei cheltuieli noi, să fie trecută la cheltuielile curente. Pornind de la faptul că inspecțiile generale sunt regulate, o altă soluție ar fi crearea din timp a provizioanelor. Astfel, se va micșora povara costurilor semnificative asupra entităților mici și mijlocii.

În cazul imobilizărilor corporale neamortizabile, potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, costurile ulterioare care contribuie la majorarea beneficiilor economice așteptate din utilizarea imobilizărilor corporale neamortizabile se contabilizează ca obiecte de evidență separate. În această grupă de obiecte se includ costurile de ameliorare, desecare, irigare a terenurilor, drumurile interne și căile de acces, trotuarele asfaltate, costurile de fortificare a malurilor bazinelor acvatice naturale etc. [158, pct. 59].

În literatura de specialitate românească, aceste costuri sunt contabilizate ca o imobilizare corporală distinctă, fiind denumite „amenajări de terenuri”. Investițiile legate de amenajarea terenurilor, lacurilor și bălților se amortizează, chiar dacă terenul respectiv nu este supus

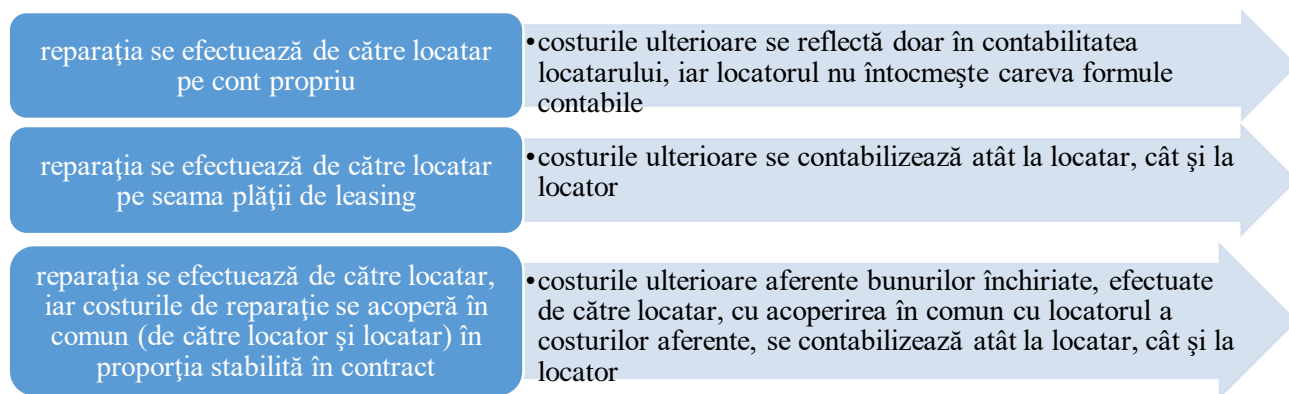
amortizării [67, pag. 9]. În capitolul precedent, am propus introducerea noțiunii „amenajări de terenuri” și în SNC, pentru o evidență mai clară a acestor cheltuieli și pentru a permite amortizarea lor atât în scopuri contabile, cât și în scopuri fiscale.

Totodată, considerăm că înlocuirea, începând cu data de 01.01.2020, a sintagmei „imobilizări corporale” cu sintagma „mijloace fixe” din paragrafele 57 și 58 [128] în care este descrisă contabilitatea costurilor ulterioare nu este suficient de argumentată. În acest mod, înregistrarea operațiunilor aferente costurilor ulterioare a fost limitată doar la mijloacele fixe, ignorându-se grupul de obiecte ce ar cuprinde amenajările de terenuri.

Costurile ulterioare ce contribuie la majorarea beneficiilor economice așteptate din utilizarea imobilizărilor corporale care nu sunt înregistrate în bilanțul entității se reflectă ca obiecte de evidență separate. În particular, această grupă de obiecte cuprinde costurile ulterioare efectuate de către locatar (arendaș) pe cont propriu, cu consimțământul locatorului (arendatorului) în privința obiectelor primite în leasing operațional (arendă/ locațiune) [158, pct. 60].

Planul general de conturi contabile, de asemenea, permite recunoașterea acestora atât în componența terenurilor (subcontul 1226 „Terenuri primite în gestiune economică”), cât și a mijloacelor fixe (subcontul 1236 „Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț”).

Cercetătorii autohtoni Nederița A. și Apostu A. descriu unele situații posibile de efectuare a reparației imobilizărilor corporale închiriate și de recuperare a costurilor aferente, principalele fiind următoarele:



**Fig. 2.9. Tipurile de reparație a imobilizărilor corporale închiriate**

Sursa: elaborat de autor după Nederița A. și Apostu A. [116]

Dacă în urma reparației s-a constatat majorarea beneficiilor economice ale mijlocului fix arendat, aceasta se va considera o reparație capitală, prin urmare, se va recunoaște ca un mijloc fix distinct. Aceeași autori afirmă că în astfel de cazuri din costurile ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț se calculează amortizarea, pentru o perioadă cât mai mică posibilă,



pornind de la termenul contractului de leasing, reflectându-se ca majorare a cheltuielilor curente și concomitent a amortizării mijloacelor fixe [187].

Alți autori autohtoni precum Țiriulnicova N. și Dima M. afirmă că costurile ulterioare aferente unei imobilizări corporale arendate sunt de mai multe tipuri:

- costuri care trebuie trecute la cheltuielile curente în perioada în care sunt suportate;
- costuri care pot fi trecute la cheltuielile anticipate, cu decontarea ulterioară la cheltuielile curente;
- costuri care urmează să fie capitalizate ca active imobilizate sau OMVSD [54].

Considerăm că delimitarea acestor costuri trebuie să fie argumentată, deoarece de modul cum sunt recunoscute acestea depinde modul cum vor fi contabilizate: ca cheltuieli curente sau ca mijloc fix distinct căruia i se calculează amortizarea.

O altă delimitare a costurilor ulterioare este momentul efectuării lor, atunci când contabilul trebuie să le delimiteze dacă acestea reprezintă cheltuieli privind deservirea tehnică a mijloacelor fixe sau reparația lor. Fiecare al doilea contabil din cei chestionați (sondajul din anexa 5) susține că face această distincție analizând caracteristicile tehnice de bază ale imobilizărilor corporale înainte și după efectuarea costurilor ulterioare, ceea ce este o cifră îmbucurătoare, deoarece practicienii analizează profund acest fapt. Totuși o treime din contabili fac această divizare în funcție de suma costurilor ulterioare, ceea ce este totalmente greșit. Suma costurilor ulterioare nu reprezintă un indicator la recunoașterea lor, ci efectul acestora asupra obiectului supus costurilor date.

O situație problematică poate apărea în cazul reparației unui bun primit în gestiune economică. Presupunem că o ACC a primit în gestiune economică un bloc locativ cu toate componentele acestuia: zidurile, acoperișul, terasele, coșurile de fum, casele scărilor, holurile, subsolurile, pivnițele și etajele tehnice, tubulaturile de gunoi, ascensoarele, utilajul și sistemele inginerești din interiorul sau exteriorul locuințelor (încăperilor), care deservesc mai multe locuințe (încăperi), terenurile aferente în hotarele stabilite cu elemente de înverzire, alte obiecte destinate deservirii proprietății imobiliare a condominiului.

Dacă admitem că bunul imobil a fost luat în gestiune economică ca un singur element, atunci la reparația acestuia (de exemplu, la schimbarea ascensorului), costurile ulterioare vor fi capitalizate și vor fi înregistrate în contul 1236 „Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț”. Ulterior, din suma acestor costuri se va calcula amortizarea.

Însă, dacă acest bun a fost recunoscut ca element separat, în opinia cercetătorului autohton Negară G., înlocuirea ascensorului este rezultatul activității asociației și acesta va fi contabilizat în bilanțul ACC în componența mijloacelor fixe, spre deosebire de ascensorul inițial,

care a fost înlocuit. Ulterior, valoarea ascensorului va fi amortizată conform politicilor contabile ale ACC [127].

Considerăm greșită abordarea cercetătorului menționat, deoarece ACC prestează servicii de menținere în stare funcțională a bunurilor luate în gestiune economică. Prin urmare, faptul că ACC a schimbat ascensorul vechi cu unul nou nu îi permite să îl ia în proprietatea sa, deoarece acest obiect a fost procurat de proprietarii blocului care achită serviciile prestate lunar, respectiv, acesta este proprietatea locatarilor, și nu a ACC. Astfel, costurile privind schimbarea ascensorului se vor contabiliza în contul 1236 „Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț”. Costurile privind schimbarea ascensorului trebuie să fie amortizate, iar ascensorul nou se înregistrează în contul extrabilanțier ca obiect distinct.

În reglementările contabile românești costurile ulterioare sunt recunoscute cu denumirea de cheltuieli ulterioare. Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influența asupra duratei de viață rămasă a imobilizărilor), potrivit criteriilor generale de recunoaștere [147, pct. 228].

În general, prevederile legislației contabile românești referitoare la reflectarea costurilor ulterioare atât în cazul componentelor unor elemente de imobilizări corporale care pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp, cât și al costurilor cu reviziile și inspecțiile sunt identice cu prevederile IAS 16.

Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 nu prescrie cum ar trebui să fie reflectate costurile ulterioare și nu explică cazurile în care aceste costuri trebuie să fie capitalizate, de aceea reglementările contabile ale statelor membre ale UE la acest capitol coincid cu prevederile IAS 16.

O altă modificare în vigoare din 01.01.2020 prevede că materialele și alte bunuri obținute în urma efectuării costurilor ulterioare se vor evalua la valoarea justă și se vor contabiliza ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale, costurilor activităților de bază/auxiliare, cheltuielilor anticipate și/sau majorare a veniturilor curente [128]. Aceste modificări vor consemna ceea ce contabilii și până în prezent implementau din raționamentul profesional, însă acum ei vor avea o bază teoretică de care se vor sprijini în astfel de situații.

După părerea noastră, prevederile noi vor îngreuna cu mult munca contabililor, deoarece în standard nu a fost descris niciun exemplu practic, prin urmare, iarăși ei urmează să se bazeze pe raționamentul profesional și pe părerea autorilor revistelor de specialitate.

Utilizând exemplul entității „Safmadora-Grup” SRL deținătoare de camioane, mai jos vom prezenta două exemple:

A) s-a reparat motorul unui camion (reparație capitală) prin schimbarea motorului vechi cu unul nou în valoare de 20 000 lei (fără TVA). Motorul vechi a fost evaluat la valoarea justă de 500 lei (fier vechi);

B) s-a reparat motorul camionului (reparație curentă), fiind schimbate unele piese, în valoare de 5 000 lei (fără TVA). Pieseile obținute nu mai pot fi utilizate ulterior, având o valoare de 10 lei (fier vechi).

În tabelul de mai jos vom prezenta formulele contabile aferente.

**Tabelul 2.10. Înregistrările contabile privind costurile ulterioare aferente imobilizărilor corporale**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
<b>Exemplul A (cu capitalizare)</b>				
1	Reflectarea costurilor ulterioare aferente motorului	20 000	123	521
2	Reflectarea TVA aferente	4 000	5344	521
3	Reflectarea valorii juste a materialelor utilizabile obținute	500	211	123
<b>Exemplul B (fără capitalizare)</b>				
1	Reflectarea costurilor ulterioare aferente motorului	5 000	812	521
2	Reflectarea TVA aferente	1 000	5344	521
3	Reflectarea valorii juste a materialelor utilizabile obținute	10	211	621

Sursa: elaborat de autor

Considerăm că nu toate bunurile obținute în urma efectuării costurilor ulterioare ar trebui evaluate la valoarea justă și reflectate în contabilitate, deoarece multe din ele sunt deșeuri care nu au o valoare semnificativă. De aceea propunem stabilirea unui prag de semnificație, pentru a recunoaște doar materialele cu valoare semnificativă.

Completările la SNC au fost efectuate pentru a aduce prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale” în concordanță cu prevederile IAS 16.

Economistul român Ilincuță L.D. motivează necesitatea lor prin faptul că, dacă nu s-ar proceda așa, spre exemplu, o clădire căreia i-a fost înlocuit acoperișul ar fi înregistrată în contabilitate cu două acoperișuri (cel vechi înlocuit și cel nou, recunoscut în valoarea contabilă a activului). Această derecunoaștere are loc indiferent dacă ceea ce este înlocuit face parte sau nu dintr-un element pe care entitatea îl amortizează separat [86, pag. 55].

Considerăm că aceste reglementări trebuie modificate prin eliminarea sintagmei „care necesită înlocuire la intervale regulate de timp” și să fie aplicate numai pentru componentele care, în consecință, vor mări durata de utilizare a imobilizării, vor îmbunătăți substanțial calitatea producției sau vor reduce substanțial costurile de producție, dar nu pentru toate componentele imobilizării.

În conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, imobilizările se derecunosc la ieșirea acestora în cazul lichidării din motivul uzurii fizice și/sau învechirii morale,

distrugerii în urma calamităților naturale etc. sau transmiterii (înstrăinării, cedării) prin vânzare, în baza unui contract de leasing financiar, schimb, donație etc. [158, pct. 31].

În urma modificărilor și completărilor la SNC, în vigoare din 01.01.2020, imobilizările corporale se vor derecunoaște și la ieșirea în cazul altor operațiuni (returnării proprietarilor din gestiune economică, înregistrării lipsurilor la inventariere, transferării în alte categorii de active etc.) [128]. Chiar dacă în redacția veche a SNC operațiunile precum derecunoașterea imobilizărilor corporale în cazul înregistrării lipsurilor la inventariere nu erau menționate, aceasta nu înseamnă că practicienii nu le-au aplicat. Totuși, urmare a acestor modificări, poziția lor a fost întărită.

Potrivit IAS 16, valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale trebuie derecunoscută la cedare sau atunci când nu se mai preconizează să apară beneficii economice viitoare din utilizarea sau cedarea sa [79, pct. 67].

Ambele standarde nu descriu amănunțit direcțiile de ieșire a imobilizărilor corporale, ceea ce îl pune pe contabil să decidă cum trebuie să contabilizeze operațiunile de ieșire a imobilizărilor corporale, utilizând metodele descrise de savanții autohtoni în literatura de specialitate.

Reglementările contabile din România, conforme cu Directiva 2013/34/UE, sugerează că o imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară [147, pct. 242].

În literatura de specialitate sunt examinate mai multe variante de contabilizare a costurilor de ieșire a imobilizărilor corporale: prin decontarea la cheltuielile curente în perioada în care acestea au fost suportate, prin înregistrarea inițială ca cheltuieli anticipate, cu decontarea ulterioară la cheltuielile curente în modul stabilit de politicile contabile ale entității sau prin compensarea pe seama provizioanelor constituite anterior pentru aceste scopuri. În practică însă doar 11,4% din contabilii chestionați (sondajul de opinie din anexa 5) declară că constituie provizioane pentru compensarea cheltuielilor legate de ieșirea forțată a imobilizărilor corporale.

În continuare, vom descrie direcțiile de ieșire a imobilizărilor corporale și modul de contabilizare a acestora în conformitate cu anexa 12. Totodată, menționăm că autorul și-a expus mai amănunțit punctul de vedere asupra acestui subiect în una din lucrările sale [141].

Ieșirea imobilizărilor corporale în cazul lichidării din motivul uzurii fizice și/sau învechirii morale poate avea loc până sau după expirarea duratei de utilizare. În cazul ieșirii până la expirarea duratei de utilizare, valoarea neamortizată este casată ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu diminuarea valorii imobilizărilor, precum și casarea amortizării și pierderilor din depreciere acumulate, iar după expirarea duratei de utilizare, amortizarea și pierderile din depreciere acumulate se casează.

O problemă privind lichidarea immobilizărilor corporale poate apărea la entitățile care dețin anumite construcții speciale, cum ar fi drumurile sau căile de acces. În comparație cu alte immobilizări corporale, drumurile funcționează în regim non-stop pe tot parcursul anului, indiferent de nivelul finanțării și starea lor tehnică.

În comparație cu alte ramuri, în cazul finanțării insuficiente, unele construcții pot fi lichidate sau conservate, drumurile nu pot fi închise și funcționează continuu sub acțiunea distructivă a traficului și factorilor climaterici.

Considerăm că există mai multe soluții privind derecunoașterea acestora:

- în cazul în care drumul este intern și nu va mai fi utilizat, acesta poate fi folosit în alte scopuri (de exemplu, terenul agricol);
- dacă drumul este extern sau local, acesta poate fi predat în gestiunea autorităților publice.

Ieșirea immobilizărilor corporale distruse în urma calamităților naturale are loc prin majorarea cheltuielilor excepționale și micșorarea immobilizării corporale distruse în urma calamităților naturale. Totodată, se casează amortizarea și pierderile din depreciere acumulate dacă pentru immobilizarea dată s-a calculat amortizarea și deprecierea.

Ieșirea immobilizărilor corporale în urma transmiterii (înstrăinării, cedării) prin vânzare are loc prin contabilizarea mai multor operațiuni, cum ar fi înregistrarea valorii de vânzare (fără TVA) a obiectului, calcularea TVA aferente vânzării obiectului, decontarea sumei amortizării acumulate a obiectului, decontarea sumei pierderilor din deprecierea obiectului, decontarea valorii contabile a obiectului, înregistrarea costului (fără TVA) serviciilor de demontare și trecerea în cont a TVA aferente serviciilor de demontare.

SNC și alte reglementări contabile nu conțin prevederi explicite privind obligativitatea transferării mijloacelor fixe destinate vânzării în componența mărfurilor. Aceași opinie o are și savantul Nedeița A. care sugerează că, potrivit Planului general de conturi contabile, valoarea contabilă și valoarea de vânzare a mijloacelor fixe și altor immobilizări corporale ieșite se reflectă, respectiv, în conturile 721 „Cheltuieli cu active immobilizate”, subcontul 7212 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente immobilizărilor corporale ieșite” și 621 „Venituri din operațiuni cu active immobilizate”, subcontul 6212 „Venituri din ieșirea immobilizărilor corporale” [123].

În acest context, considerăm că o immobilizare corporală care urmează să fie înstrăinată, poate fi transferată în componența stocurilor la valoarea contabilă doar în cazul în care aceasta este supusă unor pregătiri pentru vânzare și la data finalizării acestor pregătiri.

O problemă legată de înstrăinarea unei immobilizări corporale poate apărea atunci când aceasta a fost anterior subvenționată de stat, iar ulterior a fost înstrăinată înainte de expirarea termenului prevăzut de contractul de subvenționare. În caz de înstrăinare înainte de termenul

prevăzut de contractul de subvenționare a imobilizării corporale subvenționate, beneficiarul este obligat să restituie suma subvenției.

Este de menționat că în contractul-tip de acordare a sprijinului financiar este specificat că, în cazul comiterii încălcărilor specificate în contract, sunt calculate și dobânzi de întârziere, precum și penalități din valoarea sprijinului financiar acordat pentru fiecare zi, calculată din data comiterii încălcării.

Recomandăm să se ia în calcul pierderile care pot fi cauzate entității în urma înstrăinării unei imobilizări corporale subvenționate înainte de termenul prevăzut de contractul de subvenționare, pentru a analiza corect dacă entitatea merită sau nu să fie expusă unui astfel de risc.

Atunci când o imobilizare corporală își schimbă destinația, considerăm că nu poate fi caracterizată ca o ieșire de imobilizări corporale și o intrare sub alt aspect, deoarece suma totală a imobilizărilor corporale nu se schimbă.

Totuși, economiștii autohtoni Nederița A. și Foalea L. atenționează asupra faptului că, dacă o clădire destinată utilizării pentru oficiu își schimbă destinația în bloc locativ, TVA pe valorile materiale și serviciile pentru construcția imobilului, dedusă anterior, urmează a fi exclusă din deducere și raportată la costurile sau cheltuielile curente, potrivit prevederilor art. 102 alin. (6) din CF [119].

O situație problematică pentru contabili poate apărea atunci când se decide de a vinde o parte a unei imobilizări corporale, păstrând cealaltă parte în proprietatea sa. Prin urmare, aproape 23% din respondenții sondajului prezentat în anexa 5 susțin că se confruntă cu probleme la stabilirea valorii contabile în cazul cedării unei părți dintr-o imobilizare corporală.

Prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, care sunt în vigoare din 01.01.2020, stabilesc că, dacă o proprietate imobiliară include două părți, dintre care o parte poate fi vândută, iar altă parte poate fi utilizată pentru producerea bunurilor, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative/comerciale, acestea se clasifică ca investiție imobiliară și ca proprietate imobiliară utilizată de posesor, cu condiția că entitatea poate înregistra fiecare parte separat [158, pct. 67<sup>4</sup>].

După părerea noastră, ambele părți ale imobilizării trebuie evaluate la valoarea justă, apoi o parte trebuie contabilizată ca imobilizare corporală, iar partea care urmează a fi vândută trebuie contabilizată ca stocuri (mărfuri). Astfel, imobilizarea corporală rămasă în proprietatea entității va fi reflectată în situațiile financiare ale acesteia la valoarea sa reală, respectându-se principiul prudenței, iar cea care urmează a fi vândută va fi delimitată de restul imobilizării pentru o evidență separată a ei în scopul pregătirii pentru vânzare.

Ieșirea imobilizărilor corporale prin schimb generează multiple probleme pentru 14,3% din contabilii chestionați în cadrul sondajului din anexa 5, mai ales în ce privește stabilirea valorii contabile. Conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, imobilizările pot fi primite în schimb, însă nu se menționează nimic despre cedarea prin schimb.

În practică pot apărea cazuri când entitatea poate ceda imobilizările corporale în schimbul stingerii unor datorii față de proprii angajați, fondatori sau furnizori. Din punctul de vedere contabil, această tranzacție se efectuează la fel ca vânzarea imobilizărilor corporale, prin decontarea amortizării și valorii contabile, contabilizarea venitului și stingerea împrumutului.

În astfel de situații, entitățile trebuie să atragă atenția asupra faptului că în scopuri fiscale se iau în calcul prevederile CF, potrivit cărora valoarea impozabilă a livrării impozabile a activelor care au fost sau sunt supuse amortizării de către furnizor reprezintă valoarea cea mai mare din valoarea lor contabilă și valoarea de piață [41, art. 97].

După cum s-a relatat în capitolul precedent, autorul Vișan D. prezintă multiple exemple privind schimbul de active, cum ar fi: schimbul de imobilizări corporale la valori juste și la valori contabile egale, la valori juste egale și valori contabile diferite, la valori juste diferite și valori contabile diferite și schimbul când imobilizarea corporală primită nu poate fi evaluată la valoarea justă [176, pag. 21]. Propunem introducerea acestor metode în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” atât la recunoașterea imobilizărilor corporale, cât și la derecunoașterea lor.

O altă modalitate de ieșire a imobilizărilor corporale poate fi repartizarea dividendelor către asociați sub formă de active nemonetare, inclusiv imobilizări corporale. Considerăm că obligația de a plăti proprietarilor sub formă de distribuire de active nemonetare urmează să fie recunoscută atunci când această operațiune este autorizată în modul corespunzător în conformitate cu actele de constituire a entității și legislația în vigoare.

În opinia autorilor Țiriulnicova N. și Dima M., imobilizările corporale vărsate ca o contribuție la capitalul social pot fi transferate pentru a rambursa datoria entității către proprietari. Această datorie poate apărea din mai multe motive: atunci când capitalul social este redus prin decizia organului de conducere al entității în scopul de a rambursa proprietarilor o parte din valoarea acțiunilor lor (adică deducerea sumelor din capitalul social), atunci când proprietarul părăsește entitatea comercială, în natură etc. În alte cazuri de ieșire a imobilizărilor corporale anterior vărsate în capitalul social, acestea nu pot fi atribuite direct unei scăderi a capitalului social și nu ar trebui utilizate pentru evitarea TVA sau a impozitului pe venit [193].

Ieșirea imobilizărilor corporale prin donație sau cum o mai numesc unii savanți transmiterea cu titlu gratuit este problematică pentru aproape 13% din contabilii chestionați (sondajul din anexa 5). Aceasta poate avea loc prin diferite modalități, cum ar fi: transmiterea imobilizărilor corporale în scopuri de binefacere autorităților și instituțiilor publice,

organizațiilor necomerciale și religioase, donații în favoarea persoanelor fizice, transmiterea bunurilor proprietate publică (mijloacelor fixe) conform HG nr. 901/2015 [148].

O situație privind cedarea imobilizărilor corporale deseori apare între entitățile care construiesc bunuri imobiliare pentru a fi vândute sau folosite în activitatea de întreprinzător și entitățile ce furnizează energie electrică, apă/canalizare, gaze naturale.

În cadrul legislativ se menționează că entitățile care au în proprietate instalații electrice, linii electrice și posturi de transformare sunt în drept să le transmită cu titlu gratuit în proprietatea operatorului de sistem, iar acesta este obligat să le primească, cu condiția efectuării de către proprietarul instalațiilor electrice, liniilor electrice și posturilor de transformare a lucrărilor necesare pentru a asigura corespunderea acestora cu cerințele de securitate. O situație analogică este și în cazul instalațiilor de gaze naturale.

În opinia autorului autohton Ciobanu V., dacă entitatea pierde controlul asupra activului transferat, aceasta urmează să îl derecunoască. În acest caz, valoarea activelor transferate urmează să fie inclusă în valoarea contabilă a activelor imobiliare construite, care urmează să fie conectate la rețelele de servicii, dacă se îndeplinesc criteriile de capitalizare, sau să fie casată la cheltuielile (costurile) perioadei. Costul activelor transferate sunt deductibile în scopuri fiscale pentru entitatea care le transmite, dacă activele transmise țin de activitatea de întreprinzător. Transferul activelor entității specializate pentru a asigura conexiunea entității la rețelele specializate nu constituie o livrare impozabilă cu TVA [36].

Considerăm că în acest caz entitățile nu trebuie să doneze (să transmită cu titlu gratuit) instalațiile menționate, ci să le transmită în folosință gratuit în baza unui contract de comodat, pentru că, în cazul în care piața se va demonopoliza, entitatea constructoare va putea să ofere această instalație altei entități prestatoare de servicii similare.

Ieșirea imobilizărilor corporale prin returnarea proprietarilor din gestiunea economică se efectuează prin creditul contului extrabilanțier în care anterior au fost înregistrate imobilizările corporale primite în gestiune economică. Însă pot apărea probleme referitor la casarea costurilor ulterioare aferente acestor imobilizări corporale. De aceea recomandăm ca pentru aceste costuri să fie stabilită o durată de utilizare cât mai mică, care să nu depășească perioada contractului de transmitere în gestiune a imobilizărilor corporale, pentru a fi amortizate complet.

În prezentul subcapitol au fost abordate mai multe probleme aferente contabilizării costurilor ulterioare, cum ar fi raportarea costurilor semnificative la cheltuielile anticipate pe termen lung sau curente, cu includerea ulterioară în componența costurilor și/sau cheltuielilor curente în modul stabilit de politicile contabile ale entității etc. Totodată, au fost identificate modalitățile de derecunoaștere a imobilizărilor corporale și soluționarea problemelor aferente acestor operațiuni.



În următorul subcapitol urmează să fie soluționate unele probleme privind particularitățile contabilității immobilizărilor corporale în condițiile parteneriatului public-privat.

#### **2.4. Particularitățile contabilității immobilizărilor corporale în condițiile parteneriatului public-privat**

Într-un mediu de afaceri în care în permanență se simte lipsa de capital și investiții oamenii de afaceri tind să se asocieze în comun sau împreună cu statul, pentru a obține un anumit rezultat.

Această asociere poate avea loc prin mai multe tipuri, cum ar fi: parteneriatul public-privat, concesiunea, administrarea fiduciară, antrepriza, contractul de societate civilă etc.

În acest subcapitol vor fi abordate următoarele subiecte:

- descrierea tipurilor de contracte de parteneriat public-privat privind deținerea immobilizărilor corporale în comun;
- analiza și soluționarea problemelor aferente contabilității immobilizărilor corporale utilizate în contractele de parteneriat public-privat.

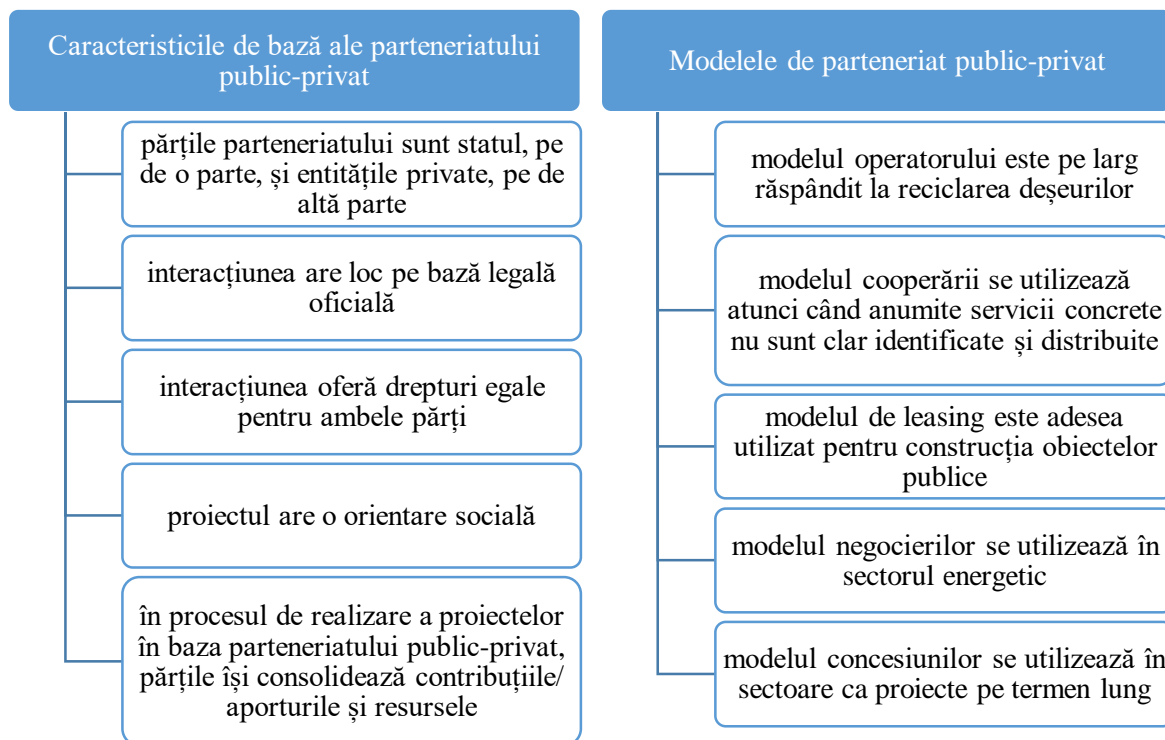
Potrivit Legii nr. 179/2008, parteneriatul public-privat reprezintă un contract de lungă durată, încheiat între partenerul public și partenerul privat pentru desfășurarea activităților de interes public, fondat pe capacitățile fiecărui partener de a repartiza corespunzător resursele, riscurile și beneficiile [99, art. 2]. O definiție similară a parteneriatului public-privat se conține și în Indicațiile metodice [87, pct. 5].

Cercetătorul român Țigănescu A.M. definește parteneriatul public-privat ca un aranjament juridic prin care resursele, riscurile și recompensele aferente atât autorității publice, cât și companiei private se combină pentru a implementa cu succes anumite proiecte care se impun a fi realizate în baza legii, beneficiile fiind, la modul general, ale întregii societăți. În acest mod, toate părțile implicate sunt recompensate (entitatea publică, compania privată și publicul în general), iar interesul public este asigurat prin monitorizarea permanentă a modului de derulare a proiectului [170, pag. 46].

În opinia autorilor români Cosma D. și Gîlceavă S.A., parteneriatul public-privat este organizat din punctul de vedere al formei în diverse combinații de-a lungul unei axe la ale cărei extremități se află proprietatea publică, respectiv, cea privată.

Astfel, ei susțin că pot fi identificate următoarele structuri de parteneriat public-privat: managementul sau administrarea și întreținerea; contractul de mandat; construcția, administrarea, transferul bunului public; contractul de leasing; concesiunea; vânzarea unui bun public către o entitate privată [44, pag. 5].

Caracteristicile de bază ale parteneriatului public-privat și modelele acestuia, în opinia economistului autohton Percinschi N. [133, pag. 55], dar și a unor savanți ruși pe care acesta îi citează [179, pag. 68], sunt următoarele:



**Fig. 2.10. Caracteristicile de bază ale parteneriatului public-privat și modelele acestuia**

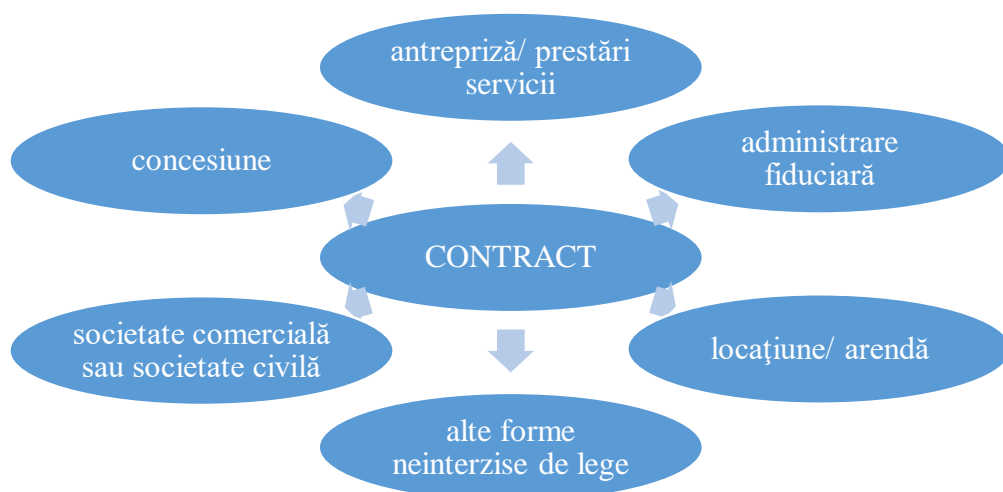
Sursa: elaborat de autor după Percinschi N. [133, pag. 55]

Analizând definițiile parteneriatului public-privat, considerăm că acestea nu reflectă în deplină măsură toate componentele formei de cooperare nominalizate. În contextul dat, propunem de a defini parteneriatul public-privat ca un contract încheiat între partenerul public și cel privat, în scopul desfășurării activităților de interes public, în care partenerii contabilizează corespunzător resursele, riscurile și beneficiile acestuia astfel încât toate părțile implicate sunt recompensate, iar interesul public este asigurat prin monitorizarea permanentă a modului de derulare a proiectului.

Mai amănunțit, autorul și-a expus punctul de vedere asupra acestui subiect în una din lucrările sale publicate peste hotare [138].

Potrivit prevederilor Legii nr. 179/2008 [99, art. 18] și Indicațiilor metodice [87, pct. 7], parteneriatul public-privat se realizează prin formele indicate în figura 2.11.

În condițiile legislației actuale, mai mult de jumătate din contabilii chestionați (anexa 5) consideră că cel mai eficient este contractul de locațiune/arendă, o cincime – contractul de antrepriză/ prestări servicii, iar un procent infim – restul tipurilor de contracte sau nici un fel de contract.



**Fig. 2.11. Formele de contracte în cadrul parteneriatului public-privat**

Sursa: elaborat de autor în baza Legii nr. 179/2008 [99, art. 18]

Contabilitatea imobilizărilor corporale în contractul de antrepriză/prestări servicii este un subiect puțin studiat. Contractul de antrepriză/prestări servicii, ca formă juridică de realizare a parteneriatului public privat, este un contract încheiat pe bază de concurs între partenerul public și privat, în vederea prestării de servicii publice de gospodărie comunală, efectuării contra plată a lucrărilor de reparație capitală a obiectelor infrastructurii, deservirii obiectelor de infrastructură, evidenței consumului de resurse, prezentării facturilor pentru consumatori [72, pag. 207].

Realizarea parteneriatului public-privat prin intermediul contractului de antrepriză/prestări servicii are ca obiect executarea de lucrări și/sau prestarea de servicii publice; transmiterea în posesiune și folosință temporară a bunurilor proprietate publică necesare executării lucrărilor/prestării serviciilor; prestarea de servicii publice contra plată de către partenerul privat; executarea lucrărilor de proiectare, construcție, reconstrucție și/sau reparație; gestionarea și deservirea atât a elementelor infrastructurii, cât și a altor bunuri proprietate publică [99, art. 18].

Potrivit Indicațiilor metodice, obiect al contractului de antrepriză, de regulă, este lucrarea și rezultatul său material, luate împreună (reparație, construcție ș.a.). Obiectul contractului de antrepriză poate fi atât producerea sau transformarea unui bun, cât și obținerea altor rezultate ale lucrărilor efectuate [87, pct. 11].

Sub aspect contabil, pornind de la definițiile de mai sus, constatăm că obiectul unui contract de antrepriză este o imobilizare corporală (mijloc fix sau teren) pentru care urmează să se calculeze costul de intrare, să se înregistreze costurile ulterioare și amortizarea, să se reflecte diferențele aferente evaluării ulterioare și pierderile din depreciere, precum și costurile de ieșire.

Totodată, în Planul general de conturi contabile [134] nu sunt prevăzute conturi sintetice și subconturi distincte de evidență a bunurilor transmise/primate în cadrul parteneriatului public-

privat. În acest scop, în conformitate cu anexa 9, propunem introducerea următoarelor conturi și subconturi:

- 926 „Bunuri primite în baza contractelor de parteneriat public-privat”;
- 1239 „Mijloace fixe aferente parteneriatului public-privat”.

În continuare, vom examina, în baza unui exemplu convențional, modul de contabilizare a operațiunilor de transmitere, primire și restituire a bunurilor în cadrul unui contract de antrepriză.

Să admitem că, în baza unui contract de antrepriză, primăria unui oraș (partener public) oferă entității X (partener privat) un teren în valoare de 200 000 lei pentru proiectarea și construcția unei săli sportive. Entitatea X va avea dreptul să exploateze sala sportivă și să obțină venituri în cursul unei perioade de 25 ani de la finalizarea construcției. Investițiile entității constituie 3 000 000 lei, iar costurile de exploatare – 250 000 lei. În conformitate cu politicile contabile, partenerul privat ține evidența costurilor legate de proiectarea și construcția obiectului de parteneriat public-privat în contul de imobilizări corporale în curs de execuție.

Conform raportului de evaluare, valoarea stadionului transmis partenerului public la finele contractului de parteneriat public-privat constituie 1 000 000 lei, iar durata rămasă de utilizare – 20 ani.

În baza acestui exemplu, partenerul privat urmează să înregistreze în contabilitate următoarele operațiuni:

**Tabelul 2.11. Înregistrările contabile ale partenerului privat în cadrul unui contract de antrepriză**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	Înregistrarea costurilor legate de proiectarea și construcția sălii sportive	3 000 000	121	211, 213, 521 etc.
2	Recunoașterea obiectului contractului de antrepriză primit în folosință	3 000 000	1239	121
3	Calcularea amortizării obiectului contractului de antrepriză în primul an de exploatare (3 000 000 lei : 25 ani)	120 000	811, 821	124
4	Reflectarea costurilor de exploatare a sălii sportive	250 000	811, 821	211, 213, 521 etc.
5	Decontarea valorii contabile a obiectului contractului de antrepriză transmis partenerului public în cazul rezilierii contractului (120 000 lei + 250 000 lei)	370 000	711, 7212	811, 821
6	Decontarea amortizării la transmiterea obiectului contractului de antrepriză partenerului public la expirarea contractului de parteneriat public-privat	3 000 000	124	1239

Sursa: elaborat de autor

Pornind de la faptul că, în perioada exploatării mijlocului fix de către partenerul privat, poate apărea necesitatea de efectuare a evaluării ulterioare sau deprecierei acestuia și de la

prevederile Directivei 2013/34/UE, care recomandă statelor membre ale UE să permită sau să impună entităților reevaluarea activelor imobilizate pentru a putea furniza informații mai relevante utilizatorilor situațiilor financiare [56, pct. 18], poate apărea următoarea situație.

Presupunem că, după 3 ani de exploatare a sălii sportive, partenerul privat are nevoie de un credit bancar pentru acoperirea cheltuielilor curente. Banca impune ca condiție efectuarea evaluării ulterioare a mijloacelor fixe deținute de către entitatea X, care urmează a fi gajate. Entitatea alege modelul de reevaluare a imobilizărilor corporale și apelează la un evaluator independent. În urma evaluării sălii sportive, valoarea justă a acesteia va fi de 2 500 000 lei, iar durata de utilizare se micșorează cu 3 ani. Apare situația în care valoarea contabilă trebuie corectată cu valoarea justă a imobilizării.

În opinia noastră, partenerul privat va trebui să prezinte rezultatul evaluării partenerului public pentru a efectua ajustări în contabilitatea ambelor entități. La partenerul public se diminuează valoarea contabilă a sălii sportive transmise partenerului privat prin diminuarea creditului contului extrabilanțier, iar la partenerul privat – prin majorarea debitului conturilor de cheltuieli și micșorarea valorii contabile a sălii sportive (contul 1239) cu suma de 500 000 lei.

În CC al RM este stipulat că antreprenorul sau prestatorul (partenerul privat) are obligația să informeze beneficiarul dacă ia cunoștință de un risc că lucrarea sau serviciul solicitat poate prejudicia alte interese ale beneficiarului sau ar putea să devină mai costisitor sau să ia mai mult timp decât cel prevăzut în contract fie ca rezultat al respectării informației sau instrucțiunilor date de beneficiar ori culese în cadrul pregătirii să execute, fie ca rezultat al materializării oricărui alt risc [39, art. 1341].

În baza celor expuse, propunem ca și în reglementările contabile să fie incluse prevederile privind prezentarea informațiilor de către partenerii publici și privați. Respectiv, la apariția unor astfel de situații, partenerii trebuie să fie obligați să prezinte în termen de o lună o notă informativă despre imobilizările corporale similară celei din anexa 13, pentru a se evita neconcordanțele privind valoarea obiectului la ambii parteneri.

Alt aspect care nu este reglementat în Indicațiile metodice se referă la evidența terenului transmis de către partenerul public către partenerul privat. La partenerul public transmiterea se reflectă prin corespondența internă între subconturile deschise la conturile de evidență a obiectului, iar la partenerul privat această operațiune nu se reflectă.

Considerăm nejustificată această abordare, deoarece, dacă luăm ca exemplu situația de mai sus, când un teren este transmis pentru 25 de ani partenerului privat, acesta construind pe el o sală sportivă, și în contabilitatea partenerului privat acest teren ar trebui să fie contabilizat măcar într-un cont extrabilanțier (debitul contului 926 „Bunuri primite în baza contractelor de

parteneriat public-privat”). La expirarea contractului, returnarea valorii terenului partenerului public urmează să fie efectuată prin formula inversă.

Dacă pe perioada contractului de antrepriză partenerul public efectuează evaluarea ulterioară a terenului dat, acesta la fel ar trebui să prezinte rezultatele evaluării partenerului privat pentru ca ambii să efectueze modificările contabile aferente evaluării.

Contabilitatea imobilizărilor corporale în contractul de administrare fiduciară, de asemenea, este puțin studiată de către savanții autohtoni. În conformitate cu prevederile Codului civil al RM, prin contractul de administrare fiduciară, o parte (fondator al administrării, fiduciant) predă bunuri în administrare fiduciară celeilalte părți (administrator fiduciar), iar aceasta se obligă să administreze patrimoniul în interesul fondatorului administrării [39, art. 1503]. Indicațiile metodice conțin o definiție similară celei din CC [87, pct. 5].

Realizarea parteneriatului public-privat prin intermediul contractului de administrare fiduciară are ca obiect asigurarea unei bune gestionări a proprietății publice bazate pe criteriile de performanță stabilite în contract. În acest caz, partenerul public transmite partenerului privat gestionarea riscurilor de management și a riscurilor legate de asigurarea funcționării obiectului parteneriatului public-privat, dacă contractul nu prevede altfel [99, art. 18].

Potrivit opiniei autorului Sochircă S., în cadrul administrării fiduciare a bunurilor are loc folosirea profesională a acestora de către administratorul fiduciar în scopul obținerii de profit. Anume din aceste considerente, administratorul fiduciar, prin intermediul contractului încheiat, este înzestrat cu drepturi ample pe marginea gestionării bunurilor, asemenea proprietarului său, în afară de dreptul de dispoziție (dacă acesta nu este stipulat separat în contract) [163, pag. 18].

Totodată, economista autohtonă Grigoroș L. afirmă că contractul de administrare fiduciară, ca formă juridică de realizare a parteneriatului public-privat, reprezintă un contract încheiat pe baza de concurs între partenerul public și partenerul privat, în vederea asigurării unei bune gestionări a proprietății publice, în baza criteriilor de performanță stabilite în acest contract [72, pag. 207].

În literatura de specialitate rusă, citată de către autorii autohtoni, se sugerează că contractul de administrare fiduciară încheiat, de obicei, pe termen mediu (aproximativ 3–8 ani), reprezintă un contract pentru deservire/administrare, conform căruia statul încredințează sectorului privat deservirea unui obiect [133, pag. 55].

Din noțiunile de mai sus rezultă că subiectul principal al unui contract de administrare fiduciară este o imobilizare corporală care se transmite între parteneri.

În Indicațiile metodice sunt propuse spre utilizare două conturi noi care nu se regăsesc în Planul general de conturi contabile. În baza prevederilor din anexa 9, propunem completarea acestuia cu următoarele conturi contabile:

- 837 „Costuri aferente administrării fiduciare”;
- 838 „Încasări globale aferente contractelor de administrare fiduciară”.

În opinia noastră, o prevedere care nu este stipulată în Indicațiile metodice ține de contabilizarea costurilor ulterioare ale imobilizării corporale (obiect al contractului de administrare fiduciară). Dacă pentru costurile ulterioare curente, Indicațiile metodice prevăd utilizarea unui cont numit „Costuri aferente administrării fiduciare”, în cazul celor capitalizate propunem contabilizarea acestora în contul 1236 „Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț”.

Totodată, se observă o dublare de operațiuni cu care nu suntem de acord. Respectiv, după reflectarea încasărilor din gestionarea bunurilor primite în administrare fiduciară, are loc transferarea acestor încasări de la partenerul privat către partenerul public, după care partenerul privat recunoaște veniturile (remunerația) pentru prestarea serviciilor de administrare fiduciară și îi prezintă „nota de plată” partenerului public. La rândul său, partenerul public va transfera înapoi partenerului privat numerar pentru stingerea creanțelor aferente prestării serviciilor de administrare fiduciară.

Reiese că venitul partenerului privat mai întâi se transferă la partenerul public, iar apoi acesta revine la partenerul privat. În condițiile bugetului „în permanență auster” al Republicii Moldova, poate să dureze o perioadă mai îndelungată ca partenerul privat să își recapete venitul său.

Pentru a deznoda aceste neclarități, mai jos vom prezenta un exemplu practic în care se vor reflecta operațiunile contabile care, în opinia noastră, trebuie înregistrate la partenerul privat.

Să admitem că, în baza unui contract de parteneriat public-privat, partenerul privat a primit în administrare fiduciară, pe un termen de 10 ani, o sală de cinema (cinematograf). Contractul prevede că cheltuielile de administrare fiduciară (cheltuielile necesare bunei funcționări a obiectului, inclusiv cheltuielile legate de menținerea stării funcționale a echipamentelor și elementelor de infrastructură ale cinematografului) sunt suportate de partenerul privat cu transmiterea ulterioară a acestora partenerului public. Partenerul privat va primi o remunerație în mărime de 10% din încasările globale aferente contractului de administrare fiduciară. Calcularea și facturarea venitului (remunerației) partenerului privat se efectuează la finele perioadei de gestiune. Valoarea bunurilor ce fac obiectul constituie 7 000 000 lei, iar durata de utilizare – 25 ani.

În primul an de exploatare, cheltuielile de administrare fiduciară au constituit 300 000 lei pentru schimbarea acoperișului și 200 000 lei pentru alte cheltuieli curente, iar încasările din vânzarea билетelor – 800 000 lei. Noul acoperiș va avea o durată de utilizare de 5 ani. Cheltuielile aferente obținerii veniturilor (remunerației) aferente contractului de administrare fiduciară

constituie 100 000 lei. Achitățile dintre partenerul public și partenerul privat se efectuează prin decontări reciproce.

Operațiunile contabile aferente acestui exemplu sunt prezentate în tabelul de mai jos.

**Tabelul 2.12. Înregistrările contabile ale partenerului privat în cadrul unui contract de administrare fiduciară**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	Reflectarea valorii cinematografului primit în administrare fiduciară	7 000 000	926	
2	Reflectarea costurilor ulterioare aferente schimbării acoperișului	300 000	1236	211, 521 etc.
3	Calcularea amortizării acoperișului pentru primul an de exploatare (300 000 lei / 5 ani)	60 000	837	1246
4	Înregistrarea costurilor aferente administrării fiduciare	200 000	837	211, 521 etc.
5	Reflectarea încasărilor din vânzarea билетelor	800 000	241, 242	838
6	Transferarea încasărilor din gestionarea bunurilor aferente administrării fiduciare către partenerul public	800 000	838	521
7	Transferarea costurilor aferente administrării fiduciare către partenerul public	260 000	221	837
8	Înregistrarea veniturilor sub forma remunerației pentru prestarea serviciilor de administrare fiduciară (800 000 lei x 10%)	80 000	221	611
9	Decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente administrării fiduciare	340 000	521	221
10	Achitarea datoriei față de partenerul public privind administrarea fiduciară	460 000	521	242
11	Înregistrarea cheltuielilor privind obținerea veniturilor (remunerației) aferente contractului de administrare fiduciară	100 000	811	211, 521 etc.
12	Decontarea sumei amortizării acumulate a noului acoperiș la returnarea bunurilor către partenerul public la expirarea contractului de administrare fiduciară	300 000	1246	1236
13	Reflectarea valorii bunurilor returnate către partenerul public la expirarea contractului de administrare fiduciară	7 000 000		926

Sursa: elaborat de autor

Costurile ulterioare capitale, în cazul nostru, costurile pentru schimbarea acoperișului, vor fi reflectate ca costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț, iar valoarea acestuia se va amortiza timp 5 de ani. În așa mod, costurile aferente administrării fiduciare nu se vor majora esențial la momentul producerii lor, dar se vor repartiza pentru o perioadă mai îndelungată. Referitor la operațiunile ce țin de reflectarea veniturilor, considerăm că modelul descris mai sus este mai practic decât cel prezentat în Indicațiile metodice, deoarece în așa fel va fi susținut partenerul privat care își va păstra venitul său.



Totodată, propunem prezentarea unei note informative asemănătoare celei din anexa 14, care urmează să fie prezentată la sfârșitul perioadei de gestiune de către partenerul privat partenerului public, în care vor fi reflectate veniturile și costurile aferente contractului de administrare fiduciară.

Potrivit opiniei economistului autohton Sochirca S., o clauză benefică care ar oferi posibilitatea protejării intereselor fiduciantului sau ale beneficiarului administrării fiduciare, și, la rândul său, ar mări responsabilitatea fiduciarului față de obligațiile sale contractuale, ar fi oferirea posibilității fiduciarului de a lăsa drept gaj, întru evitarea posibilelor pierderi din partea fiduciantului sau a beneficiarului administrării fiduciare [162, pag. 38], asemănător prevederilor alin. 4 art. 1022 din CC al Federației Ruse [178, art. 1022]. Respectiv, partenerul privat va fi mult mai cointerestat ca să obțină venituri mai mari. Considerăm oportună introducerea acestei clauze și în CC al RM.

Contabilitatea imobilizărilor corporale în cadrul unui contract de concesiune are unele necunoscute care urmează a fi clarificate. Concesiunea reprezintă o operațiune juridică prin intermediul căreia o persoana numită concedent transmite unei alte persoane numite concesionar dreptul și obligația de exploatare a unui bun, a unei activități sau a unui serviciu public, pentru o perioadă determinată (cel mult, 50 ani) în schimbul unei redevențe [74, pag. 238].

În conformitate cu Legea cu privire la concesiunile de lucrări și concesiunile de servicii nr. 121/2018, concesiunea reprezintă un contract de concesiune de lucrări sau un contract de concesiune de servicii [98, art. 3].

Economistul Cuznețov A. afirmă că concesiunea este necesară, fiindcă, ținând cont de importanța socială a activității desfășurate de partenerul particular, instituțiile publice trebuie să îi ofere anumite înlesniri și garanții. De exemplu, simpla închiriere a bunurilor din domeniul public nu este suficientă pentru că, deși concesiunea se aseamănă cu închirierea bunurilor din domeniul public prin aceea că ambele sunt modalități de administrare a domeniului public, totuși contractul de concesiune se deosebește de contractul de închiriere prin efectele pe care le produce [51, pag. 22].

Economiștii Țurcanu V. și Golocealova I. consideră că trăsătura de bază a contractului de concesiune față de celelalte contracte de parteneriat public-privat este că concedentul își asumă responsabilitatea pentru finanțarea serviciilor în numele comunității, iar concesionarul – obligația de a le îndeplini [194].

Sub aspect contabil, în Indicațiile metodice se menționează faptul că în cadrul parteneriatului public-privat realizat sub forma contractului de concesiune partenerul public (concedentul) cesează partenerului privat (concesionarului) drepturile sale de posesiune și de

folosință asupra obiectului concesiunii, rezervându-și dreptul exclusiv de dispoziție asupra acestuia [87, pct. 58].

Pornind de la noțiunile prezentate mai sus, deducem că obiectul unui contract de concesiune este una sau mai multe imobilizări corporale care urmează a fi recunoscute, evaluate, amortizate, derecunoscute etc. în contabilitatea concesionarului.

Totodată, obiectele primite în concesiune nu pot fi echivalate cu cele primite în gestiune economică, deoarece transmiterea bunurilor în gestiune economică, în conformitate cu prevederile art. 14 din Legea nr. 121/2007 [101], presupune trecerea bunurilor cu titlu gratuit dintr-un domeniu al proprietății publice în altul, trecerea entităților de stat/municipale, subdiviziunilor acestora, bunurilor distincte proprietate a statului în proprietatea unității administrativ-teritoriale și invers. Însă în cadrul contractului de concesiune bunurile se transmit din domeniul public în cel privat [63].

Având în vedere cele menționate mai sus, considerăm rezonabilă aplicarea celei de-a doua variante de către concesionar pentru reflectarea obiectului concesiunii cu utilizarea contului extrabilanțier și, ca urmare, fără calcularea amortizării acestuia.

Sub alt aspect însă Indicațiile metodice menționează că bunurile proprii și de altă natură procurate cu mijloace proprii, precum și îmbunătățirile aduse obiectului concesiunii constituie proprietatea partenerului privat dacă acestea pot fi separate de obiectul în cauză fără a-l prejudicia [87, pct. 60].

Valoarea îmbunătățirilor aduse obiectului concesiunii se va înregistra în contul 123 „Mijloace fixe”, subcontul 1236 „Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț”, acestea urmând a fi amortizate pe parcursul duratei de utilizare stabilite de entitate. Această perioadă nu trebuie să depășească durata contractului de concesiune.

Dacă contractul de concesiune prevede compensarea de către concedent a valorii neamortizate a îmbunătățirilor inseparabile aduse obiectului concesiunii la expirarea sau rezilierea lui, această operațiune se reflectă ca o vânzare de mijloace fixe. În caz contrar, scoaterea din evidență a îmbunătățirilor aduse obiectului concesiunii se contabilizează ca transmitere cu titlu gratuit.

În baza exemplului de mai jos, vom demonstra cum se recunoaște în practică un obiect primit în concesiune și cum se reflectă și se recuperează îmbunătățirile aduse acestuia.

Admitem că entitatea-concesionar a primit, în baza contractului de concesiune încheiat pe un termen de 50 de ani, un aeroport. Redevența lunară a fost stabilită în mărime de 30 000 lei și se va achita până la sfârșitul lunii următoare lunii de gestiune. Valoarea aeroportului constituie 50 000 000 lei. Entitatea-concesionar a efectuat investiții inseparabile, construind o pistă de

decolare nouă, costul căreia este de 1 000 000 lei, durata de utilizare – 30 ani, iar metoda de amortizare – liniară.

Operațiunile contabile aferente acestui exemplu vor fi prezentate în tabelul de mai jos.

**Tabelul 2.13. Înregistrările contabile ale partenerului privat în cadrul unui contract de concesiune**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	Înregistrarea aeroportului primit în concesiune	50 000 000	926	
2	Reflectarea redevenței lunare aferente aeroportului primit în concesiune	30 000	811	544
3	Înregistrarea costurilor de construire a pistei de decolare	1 000 000	121	211, 521 etc.
4	Darea în exploatare a pistei de decolare	1 000 000	1236	121
5	Calcularea sumei amortizării pistei de decolare pentru prima lună de exploatare (1 000 000 lei : 30 ani / 12 luni)	2 777,78	811	1246
6	Decontarea sumei amortizării acumulate a pistei de decolare la expirarea contractului de concesiune	1 000 000	1246	1236
7	Restituirea aeroportului la expirarea contractului de concesiune	5 000 000		926

Sursa: elaborat de autor

În cazul în care, din anumite motive, contractul de concesiune a fost reziliat după 20 de ani de la darea în exploatare a pistei de decolare, adică înainte de termen, și acesta prevede compensarea de către concedent a valorii neamortizate a îmbunătățirilor inseparabile aduse obiectului concesiunii la expirarea sau rezilierea lui, această operațiune se reflectă ca o vânzare de mijloace fixe.

Prin urmare, se vor înregistra următoarele formule contabile:

**Tabelul 2.14. Înregistrările contabile ale partenerului privat privind compensarea de către concedent a valorii neamortizate a îmbunătățirilor inseparabile aduse obiectului concesiunii**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	Calcularea sumei amortizării pistei de decolare pentru 20 ani de exploatare (1 000 000 lei : 30 ani x 20 ani)	666 666,67	811	1246
2	Decontarea sumei amortizării acumulate a pistei de decolare la rezilierea contractului de concesiune	666 666,67	1246	1236
3	Casarea valorii contabile a pistei de decolare transmise concedentului	333 333,33	721	1236
4	Înregistrarea valorii neamortizate a pistei de decolare, care urmează a fi recuperată de către concedent	333 333,33	234	621

Sursa: elaborat de autor

În cazul în care contractul nu prevede compensarea de către concedent a valorii neamortizate a îmbunătățirilor inseparabile aduse obiectului concesiunii la expirarea sau

rezilierea lui, scoaterea din evidență a îmbunătățirilor aduse obiectului concesiunii se contabilizează ca transmitere cu titlu gratuit, conform operațiunilor din tabelul de mai jos.

**Tabelul 2.15. Înregistrările contabile ale partenerului privat privind transmiterea cu titlu gratuit a valorii neamortizate a îmbunătățirilor inseparabile aduse obiectului concesiunii**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	Calcularea sumei amortizării pistei de decolare pentru 20 ani de exploatare (1 000 000 lei : 30 ani x 20 ani)	666 666,67	811	1246
2	Decontarea sumei amortizării acumulate a pistei de decolare la rezilierea contractului de concesiune	666 666,67	1246	1236
3	Casarea valorii contabile a pistei de decolare, transmisă cu titlu gratuit concedentului	333 333,33	722	1236

Sursa: elaborat de autor

Imobilizările corporale se contabilizează și în cadrul contractelor de societate civilă, încheiate atât între partenerii publici și privați, cât și între partenerii privați. Acest tip de contract este cunoscut în practica contabilă și fiscală, dar totuși mai sunt unele probleme neelucidate.

Potrivit prevederilor stipulate în CC al RM, prin contractul de societate civilă, două sau mai multe persoane (asociați, participanți) se obligă reciproc să urmărească în comun scopuri economice ori alte scopuri, fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele foloasele și pierderile [39, art. 1926].

În IFRS nu regăsim noțiunea de contract de societate civilă, operându-se cu noțiunea de angajament comun. IFRS 11 definește angajamentul comun ca fiind un angajament în care două sau mai multe părți dețin controlul comun. Controlul comun reprezintă controlul partajat al unui angajament, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun [83, pct. 4].

În Indicațiile metodice sunt prezentate exemple de contracte de societate civilă sub formă de parteneriat public-privat cu active comune și fără active comune. În exemplul prezentat în Indicațiile metodice observăm că partenerul public transmite partenerului privat un teren pentru construcția unui bloc locativ, partenerul privat nu contabilizează acest teren, după care transmite înapoi partea de apartamente partenerului public, iar partenerul public recunoaște valoarea terenului ca o proprietate a sa. Dar cum rămâne cu apartamentele care îi revin partenerului privat? Ele nu dețin o cotă-parte din terenul pe care sunt construite? Considerăm că abordarea menționată nu este corectă, de aceea mai jos vom prezenta o altă variantă a acestui exemplu.

Totodată, la partajarea rezultatului nu este clară determinarea costului de intrare al imobilizării corporale rămase în proprietatea partenerului privat. Atât autorii Indicațiilor metodice, cât și autorii Țiriulnicova N. și Dima M. consideră că valoarea părții cedate partenerului public trebuie inclusă în costul de intrare al imobilizării corporale rămase la

partenerul privat [182]. Nu suntem de acord cu această poziție, deoarece astfel se majorează cu mult costul de intrare al imobilizării corporale nou-create, mai ales că transmiterea rezultatului unui partener este definită în scrisorile SFS [146] și în comunicatele MF [43] ca o livrare.

Admitem că partenerul public și partenerul privat au încheiat un contract de societate civilă pe 2 ani în scopul construcției a trei blocuri de locuit în care primele 3 etaje vor fi destinate spațiilor comerciale care vor fi utilizate de partenerul privat în activitatea de întreprinzător, iar celelalte 5 etaje vor fi apartamente care vor reveni partenerului public, fiind destinate tinerilor specialiști. În conformitate cu documentația de proiect, terenul pentru parcare din fața centrului comercial va reveni partenerului privat.

Conform contractului de societate civilă, partenerul public depune în calitate de contribuții în activitatea societății civile terenul care se află în gestiune și pe care va fi amplasată construcția în valoare de 100 000 lei, precum și asigură eliberarea documentelor permise în construcții în conformitate cu normele legale relevante, iar partenerul privat organizează și finanțează procesul de construcție a blocurilor de locuit până la darea în exploatare a acestora. Partenerul privat a suportat costuri legate de construcția blocurilor în sumă totală de 63 000 000 lei, totodată, s-a estimat că rezultatele activității vor fi repartizate în părți egale (50% la 50%). La finele construcției, a fost întocmit procesul-verbal de recepție finală a blocurilor.

În baza datelor din exemplul de mai sus, partenerul privat va contabiliza operațiunile economice în modul prezentat în tabelul 2.9.

**Tabelul 2.16. Înregistrările contabile ale partenerului privat aferente contractului de societate civilă**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	Înregistrarea terenului primit în baza contractului de societate civilă	100 000	926	
2	Reflectarea costurilor privind construcția blocurilor	63 000 000	839	211, 521 etc.
3	Reflectarea costurilor terenului în valoarea blocurilor	100 000	839	926
4	Reflectarea costului efectiv al apartamentelor transmise în exploatare (63 100 000 x 50%)	31 550 000	216	839
5	Reflectarea costului efectiv al spațiilor comerciale și parcării transmise în exploatare (63 100 000 x 50%)	31 550 000	123	839
6	Decontarea costului efectiv al apartamentelor transmise partenerului public	31 550 000	223	216
După această operațiune, autorii Indicațiilor metodice propun stingerea creanțelor părții afiliate prin majorarea costului efectiv al spațiilor comerciale și parcării cu valoarea apartamentelor transmise partenerului public. Nu suntem de acord cu această poziție, deoarece această operațiune ar putea majora semnificativ valoarea mijlocului fix deținut de partenerul privat. Prin urmare, propunem următoarea formulă contabilă:				
7	Stingerea creanțelor față de partenerul public prin trecerea acestora la cheltuielile aferente transmiterii cu titlu gratuit	31 550 000	722	223

Sursa: elaborat de autor

Pentru a ține evidența costurilor aferente construcției, Indicațiile metodice permit introducerea în politicile contabile ale partenerului privat a unui cont de gestiune „Costuri aferente contractelor de societate civilă”, care a fost utilizat în tabelul 2.16 și pe care propunem să îl reprezentăm prin trei cifre: 839 (conform anexei 9).

Considerăm că abordarea propusă în exemplul de mai sus este mult mai rațională, deoarece conform prevederii din Indicațiile metodice, se mărește substanțial valoarea imobilizării corporale deținute de partenerul privat. Ulterior, pentru a determina valoarea exactă a spațiului comercial și a parcării aferente, recomandăm ca evaluarea să fie efectuată de către un evaluator independent, în vederea calculării valorii juste a acestora.

În acest subcapitol au fost descrise tipurile de contracte de parteneriat public-privat privind deținerea imobilizărilor corporale în comun. Totodată, au fost propuse metode de soluționare a problemelor aferente contabilității imobilizărilor corporale utilizate în contractele de parteneriat public-privat.

În următorul subcapitol vor fi expuse concluziile și recomandările la capitolul 2.

## **2.5. Concluzii la capitolul 2**

1. Actualmente, nu există un document primar tipizat în care s-ar înregistra rezultatele reevaluării. Pornind de la prevederile privind elementele obligatorii ale unui document primar din Legea nr. 287/2017, propunem modelul actului de reevaluare a imobilizărilor corporale, prezentat în anexa 10. Acest act poate fi utilizat doar în cazul efectuării reevaluării unei clase de imobilizări corporale de către o comisie din cadrul entității. În cazul în care se apelează la un evaluator independent, acesta va avea propriul act de reevaluare.

2. O problemă care nu este prevăzută de SNC ține de lipsa de dispoziții specifice clare care să reglementeze stabilirea și compunerea claselor de imobilizări corporale. Considerăm că clasele trebuie să fie stabilite de către fiecare entitate independent, în baza cerințelor standardelor menționate. În acest context, este necesar să se țină cont nu doar de natura imobilizărilor corporale, ci și de destinația sau amplasarea lor, mai ales atunci când entitatea dispune de mai multe subdiviziuni atât în țară, cât și peste hotare.

3. În vederea perfecționării modului de amortizare a imobilizărilor corporale, la stabilirea duratei de utilizare, propunem aplicarea raționamentului contabil până la aprobarea unui nou Catalog al activelor nemateriale și mijloacelor fixe, fiindcă prevederile acestuia sunt învechite. Valoarea reziduală, de asemenea, trebuie stabilită cât mai aproape de adevăr, pentru a se evita calculul eronat al amortizării și neconcordanțe ale valorii juste la ieșirea imobilizărilor corporale. Considerăm că metodele de amortizare trebuie să fie alese în funcție de destinația imobilizărilor corporale. În același timp, insistăm pe includerea în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”

și a altor metode de amortizare, cum ar fi: metoda accelerată, metoda „pool” și metoda „softy”, avantajele cărora le-am demonstrat în acest capitol.

4. Pornind de la necesitatea perfecționării contabilității costurilor ulterioare ale imobilizărilor corporale, propunem ca SNC să fie completată cu o noțiune nouă „capitalizarea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale” cu următorul cuprins: „adăugarea la valoarea contabilă a unei imobilizări corporale a costurilor ulterioare care au contribuit la extinderea duratei de utilizare, sporirea capacității acesteia, obținerea de îmbunătățiri substanțiale ale calității producției și/sau reducerea substanțială a costurilor de producție”. Modul de perfectare documentară a costurilor ulterioare, inclusiv a celor ce urmează a fi capitalizate, de asemenea, nu este reglementat. În acest context, propunem să se utilizeze modelul procesului-verbal de confirmare a costurilor ulterioare prezentat în anexa 11, în baza căruia se vor efectua înregistrările corespunzătoare în fișa de evidență a mijlocului fix.

5. Înstrăinarea unei imobilizări corporale subvenționată anterior de stat înainte de expirarea termenului prevăzut de contractul de subvenționare poate provoca pierderi ce țin de sancțiuni sau reîntoarcerea subvenției. Recomandăm a lua în calcul consecințele negative care ar putea prejudicia entitatea în urma înstrăinării unei imobilizări corporale subvenționate, pentru a face o analiză corectă dacă aceasta merită sau nu a fi supusă unui astfel de risc. Totodată, entitățile care au în proprietate instalații electrice și de gaze naturale, linii electrice și posturi de transformare nu ar trebui să le transmită cu titlu gratuit în proprietatea operatorului de sistem, ci să le transmită în folosință gratuit în baza unui contract de comodat.

6. Analizând definițiile parteneriatului public-privat, considerăm că acestea nu reflectă în deplină măsură toate componentele formei de cooperare nominalizate. În contextul dat, propunem a defini parteneriatul public-privat ca un contract încheiat între partenerul public și cel privat, în scopul desfășurării activităților de interes public, în care partenerii contabilizează corespunzător resursele, riscurile și beneficiile acestuia astfel încât toate părțile implicate sunt recompensate, iar interesul public este asigurat prin monitorizarea permanentă a modului de derulare a proiectului. În felul acesta, se va accentua că părțile vor fi recompensate, fapt ce va stimula investițiile private.

7. Actele normative în vigoare nu prevăd perfectarea în contabilitatea partenerului privat a aportului depus de partenerul public și nu stabilesc modul de contabilizare a diferențelor obținute în urma evaluării ulterioare și a pierderilor din deprecierea imobilizării corporale la partenerul public și cel privat. Propunem ca în reglementările contabile să fie incluse prevederile privind prezentarea informațiilor de către partenerii publici și privați. Respectiv, la apariția unor astfel de situații, partenerii trebuie să fie obligați să prezinte în termen de o lună o notă informativă despre imobilizările corporale care este similară celei din anexele 13 și 14.

## CAPITOLUL 3. PROBLEME ALE AUDITULUI IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

### 3.1. Planificarea auditului immobilizărilor corporale

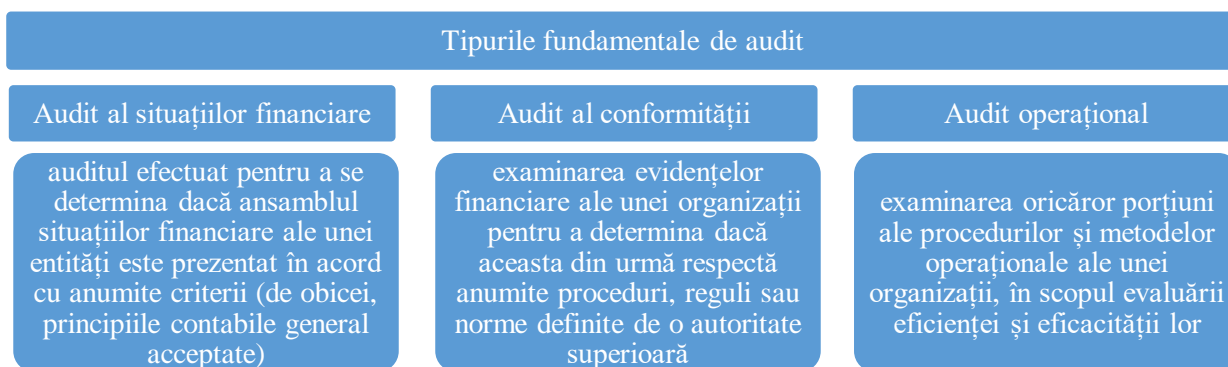
O activitate bine organizată și planificată are mai multe șanse de a fi efectuată cu succes. În cazul misiunilor de audit, planificarea, de asemenea, reprezintă un element esențial de care depinde în mare măsură rezultatul misiunii. Auditorul este obligat să își planifice misiunile în așa fel încât acestea să fie efectuate cât mai eficient.

În practică, pentru auditarea immobilizărilor corporale, auditorul se confruntă cu mai multe probleme privind strategiile generale de audit și elaborarea unui plan de audit în vederea reducerii riscului la un nivel scăzut.

În acest subcapitol sunt investigate următoarele subiecte aferente planificării auditului immobilizărilor corporale:

- descrierea tipurilor fundamentale de audit și a modului de fragmentare a auditului immobilizărilor corporale;
- caracterizarea etapelor de preplanificare și de stabilire a pragului de semnificație, a riscului de audit și a riscului de control.

Până la începerea auditării immobilizărilor corporale, auditorul trebuie să aleagă tipul de audit care este necesar să fie aplicat. În practica internațională de audit există trei tipuri fundamentale de audit, care sunt prezentate în figura de mai jos.



**Fig. 3.1. Tipurile fundamentale de audit**

Sursa: elaborat de autor după Arens A.A. și Loebbecke J.K. [4, pag. 180]

Actualmente, varianta clasică a celor trei tipuri de audit este reprezentată de serviciile de asigurare și serviciile de non-asigurare. La rândul său, serviciile de asigurare sunt reprezentate de auditul propriu-zis și auditul situațiilor financiare.

Serviciile de non-asigurare cuprind:

- procedurile agreeate care reprezintă un angajament de examinare restrâns, la stricta utilizare a anumitor proceduri, stabilite prin acordul comun al auditorului și utilizatorilor



constatărilor. O mare parte din aceste servicii reprezintă fragmente ale auditului (inclusiv auditul immobilizărilor corporale) în măsura în care utilizatorii doresc să testeze diferite informații;

- compilările sau alte servicii conexe care constau în angajarea unui auditor pentru a colecta, clasifica și a sintetiza anumite informații financiare.

După alegerea tipului de audit, în opinia noastră, următoarea etapă este alegerea metodei de segmentare a acestuia. Există diferite metode de segmentare a unui audit. Cea mai răspândită metodă de audit este metoda ciclurilor. Această metodă utilizată pentru fragmentarea unui audit constă în a încadra în același segment tipurile (sau categoriile) de operațiuni și soldurile de conturi strâns corelate.

Savanții americani Arens A.A. și Loebbecke J.K. propun fragmentarea unui audit în următoarele cicluri [4, pag. 180]:



**Fig. 3.2. Fragmentarea auditului în cicluri**

Sursa: elaborat de autor după Arens A.A. și Loebbecke J.K. [4, pag. 180]

Cercetătoarea autohtonă Slobodeanu S., în teza sa de doctorat, pe lângă cele cinci cicluri prezentate mai sus, mai propune încă un ciclu numit investiții financiare, deoarece, în opinia ei, operațiunile date, prin specificul lor, nu pot fi raportate în deplină măsură la ciclul procurări-plăți și urmează a fi auditate în mod separat [156, pag. 18].

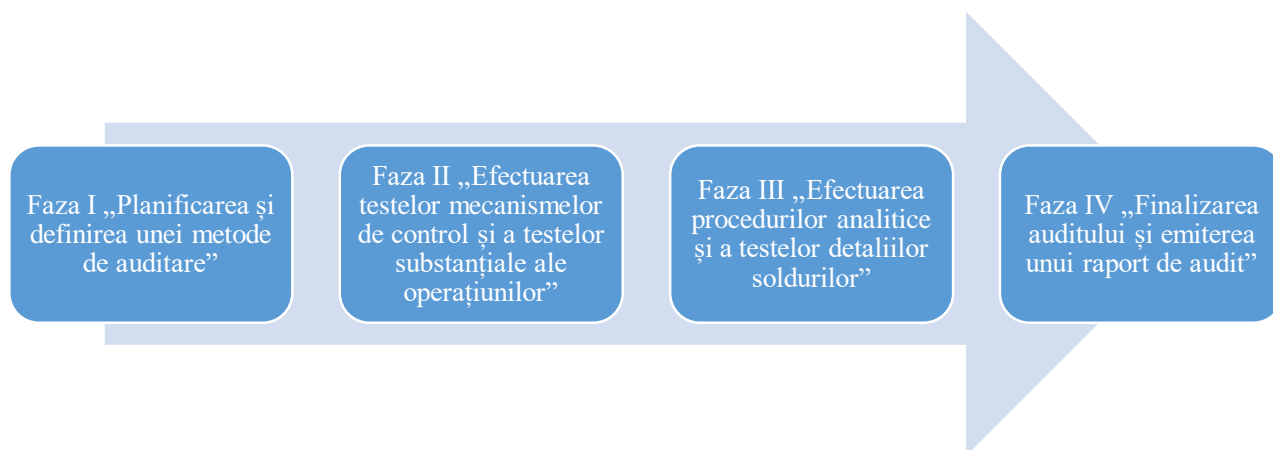
Considerăm că toate ciclurile de mai sus nu sunt potrivite pentru auditarea immobilizărilor corporale, deoarece niciunul din ele nu reprezintă în totalitate categoria dată, ci doar o parte a immobilizărilor corporale. De exemplu:

- ciclul vânzări-încasări – ar putea fi utilizat doar la auditarea vânzărilor de immobilizări corporale, dar nu cuprinde și celelalte tipuri de ieșiri, cum ar fi: cedarea cu titlu gratuit, schimb, lipsuri la inventariere etc.;

- ciclul cumpărări-plăți – ar putea fi utilizat doar la auditarea procurărilor de imobilizări corporale, dar în acest caz nu am putea audita celelalte tipuri de intrări, cum ar fi: cu titlu gratuit, schimb, plusuri la inventariere etc.;
- ciclul salarii-personal – ar permite doar auditarea calculului salariului angajaților implicați în construcția sau reparația unui mijloc fix;
- ciclul stocuri-depozitare – nu este deloc potrivit pentru auditarea imobilizărilor corporale;
- ciclul atragere-rambursare de capital și ciclul investiții financiare – ar putea fi utilizat doar pentru auditarea valorii contabile a imobilizărilor corporale sau a evaluării ulterioare și deprecierei acestora, pentru a avea o situație financiară reală, în cazul atragerii de finanțări sau credite.

Pornind de la cele menționate mai sus, credem că nu există posibilitatea de a investiga imobilizările corporale prin exercitarea auditului pe cicluri. Susținem că cel mai potrivit mod este exercitarea auditului imobilizărilor corporale pe compartimentele (conturile) evidenței contabile și situațiilor financiare.

Savanții americani Arens A.A. și Loebbecke J.K. împart procesul de audit în patru faze, după cum urmează:



**Fig. 3.3. Fazele procesului de audit**

Sursa: elaborat de autor după Arens A.A. și Loebbecke J.K. [4]

La rândul său, faza I este împărțită de către aceștia în șapte componente de bază ale planificării auditului, după cum urmează:

- 1) preplanificarea;
- 2) obținerea informațiilor de context;
- 3) obținerea informațiilor despre obligațiile juridice ale clientului;
- 4) efectuarea procedurilor analitice preliminare;
- 5) determinarea pragului de semnificație și evaluarea riscului de audit acceptabil și a riscului inerent;

6) înțelegerea controlului intern și evaluarea riscului legat de control;

7) întocmirea planului general și a programului de audit [4, pag. 253].

Autorii români Hurloiu L.R. și alții consideră că etapa preliminară sau de preplanificare a misiunii de audit include următoarele acțiuni desfășurate de auditor:

- adunarea și evaluarea inițială a informațiilor despre entități;
- evaluarea preliminară a sistemelor contabil și de control intern;
- definirea obiectivelor detaliate ale auditului;
- evaluarea inițială a resurselor necesare ale auditului și stabilirea calendarului de lucru [76, pag. 142].

În opinia noastră, preplanificarea auditului este o etapă de ordin general, care nu se referă strict la imobilizările corporale, dar mai mult ține de acceptarea de către auditor a clientului nou și stabilirea termenelor și condițiilor de efectuare a auditului, pentru a se evita neînțelegerile ulterioare.

Obținerea informațiilor de context ține de înțelegerea ramurii de activitate a clientului și, respectiv, de specificul contabilității imobilizărilor corporale. De exemplu, imobilizările corporale din agricultură pot avea unele nuanțe diferite de cele din sectorul de producție sau servicii, cum ar fi diferite norme de exploatare, metode de amortizare, metode de reflectare a costurilor ulterioare. Respectiv, auditorul trebuie să pătrundă în esența fiecărei ramuri.

Obținerea informațiilor privind obligațiile juridice ale clientului la auditarea imobilizărilor corporale se poate efectua prin verificarea actelor de constituire, pentru a se vedea dacă la fondarea entității au fost depuse în capitalul social imobilizări corporale și, respectiv, astfel de operațiuni au fost reflectate corect.

Etapa de efectuare a procedurilor analitice este în mare parte o etapă practică în care se analizează mai mulți indicatori în scopul luării deciziei de a accepta un client, onorariul propus pentru serviciile de audit și deciziile pe care le va lua auditorul în ceea ce privește elementele probante care urmează a fi colectate.

În tabelul 3.1 sunt analizați indicatorii privind imobilizările corporale a două entități cercetate în anul 2018, pentru a vedea care dintre ele este mai avantajos și mai prioritar să fie auditate. Prin urmare, se observă că toți indicatorii privind imobilizările corporale la entitatea „Fitfoods” SRL sunt mai înalți decât la entitatea „Safmadora-Grup” SRL. Entitatea „Fitfoods SRL” în comparație cu entitatea „Safmadora-Grup” SRL dispune de imobilizări corporale în curs de execuție (deci va fi nevoie de verificat acte de dare în exploatare, de construcție, etc.), de terenuri și un număr mai mare de mijloace fixe. Totodată, rata imobilizărilor corporale, raportul dintre imobilizările corporale și capitalul propriu, precum și rentabilitatea activelor este mai mare la entitatea „Fitfoods SRL” în comparație cu entitatea „Safmadora-Grup” SRL. Deci, pentru

auditarea imobilizărilor corporale ale entității „Fitfoods SRL” se va cere un onorariu și o perioadă de auditare mai mare decât pentru entitatea „Safmadora-Grup” SRL.

**Tabelul 3.1. Indicatorii analizați la planificarea auditului imobilizărilor corporale**

Nr. crt.	Indicatori	Entitatea analizată		Compararea indicatorilor Safmadora-Grup SRL cu indicatorii Fitfoods SRL
		Fitfoods SRL	Safmadora-Grup SRL	
1	Imobilizări corporale în curs de execuție	1 156 785	–	– 1 156 785
2	Terenuri	230 281	–	– 230 281
3	Mijloace fixe	36 660 930	1 912 769	– 34 748 161
4	Rata imobilizărilor corporale (imobilizări corporale/ total active)	0,92	0,28	– 0,64
5	Raportul imobilizări corporale / capital propriu	4,21	0,59	– 3,62
6	Rata rentabilității activelor (profit net / total active)	0,17	0,05	– 0,12

Sursa: elaborat de autor în baza situațiilor financiare pentru anul 2018 ale entităților „Fitfoods” SRL și „Safmadora-Grup” SRL

Determinarea pragului de semnificație de către auditor reprezintă un aspect ce ține de raționamentul profesional și este afectat de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare ale utilizatorilor situațiilor financiare.

În acest context, este rezonabil ca auditorul să presupună că utilizatorii:

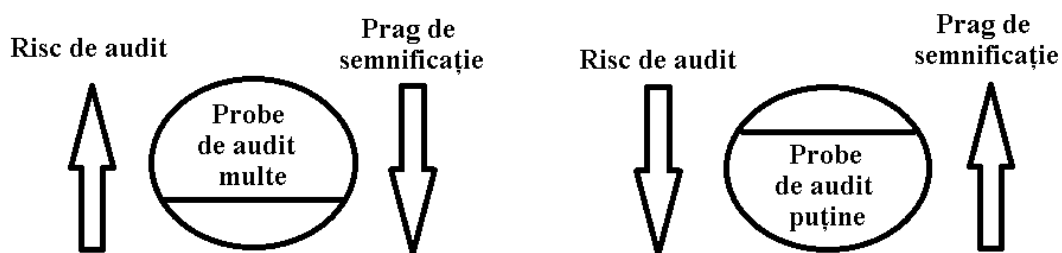
(a) au o înțelegere rezonabilă cu privire la afacere, la activitățile economice și la contabilitate și disponibilitatea de a studia situațiile financiare cu un efort rezonabil;

(b) înțeleg că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și auditate la nivelurile pragurilor de semnificație;

(c) recunosc incertitudinile inerente evaluării sumelor pe baza folosirii de estimări, raționament și iau în considerare evenimentele viitoare; și

(d) iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare [91, pct. 4].

În practică, pragul de semnificație este indirect proporțional cu riscul de audit conform relației prezentate în schema de mai jos.



**Fig. 3.4. Relația dintre pragul de semnificație și riscul de audit**

Sursa: elaborat de autor

În figura de mai sus observăm o legătură strânsă între pragul de semnificație și riscul de audit.

Luând în considerare exemplele din lucrarea savanților americani Arens A.A. și Loebbecke J.K [4, pag. 290] și implementându-le la entitățile cercetate în prezenta teză, potrivit anexei 1, observăm că sub aspect valoric, pragul de semnificație pentru auditarea imobilizărilor corporale aplicat entității „Floreni” SRL, la care valoarea totală a imobilizărilor corporale este de 177 202 615 lei, nicidecum nu va fi egal cu cel aplicat entității „Sara Distribution” SRL, la care valoarea totală a imobilizărilor corporale este de 805 586 lei. Prin urmare, o eroare de 1 000 000 lei depistată la auditarea imobilizărilor corporale la entitatea „Floreni” SRL ar fi ne semnificativă, constituind 0,56% din valoarea totală a acestora, în timp ce la entitatea „Sara Distribution” SRL aceasta ar fi o eroare semnificativă, depășind chiar valoarea totală a imobilizărilor corporale deținute.

De aceea considerăm că pragul de semnificație este mai curând o mărime relativă decât una absolută și, respectiv, este necesar să fie stabilit, în funcție de valoarea totală a imobilizărilor corporale ale entității auditate, în mărime de 5–10% din valoarea lor.

Conform Legii nr. 271/2017, riscul de audit este riscul exprimării de către auditor a unei opinii de audit necorespunzătoare în cazul în care situațiile financiare conțin denaturări semnificative [101, art. 2].

Potrivit prevederilor ISA 200, riscul de audit reprezintă riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit necorespunzătoare atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Riscul de audit este o funcție a riscurilor de denaturare semnificativă și a riscului de nedetectare [90, pct. 13].

Pentru evaluarea riscurilor în auditul imobilizărilor corporale, pe lângă cunoștințele teoretice, este absolut necesar ca auditorul să posede o experiență practică în contabilitatea imobilizărilor corporale. Auditorul trebuie să înțeleagă suficient sistemele de contabilitate și control intern, pentru a planifica auditul și a dezvolta o abordare eficientă a lui, precum și să utilizeze raționamentul profesional la evaluarea riscului de audit și la stabilirea procedurilor de audit, pentru a se asigura că riscul este redus până la un nivel acceptabil de scăzut [167, pag. 54].

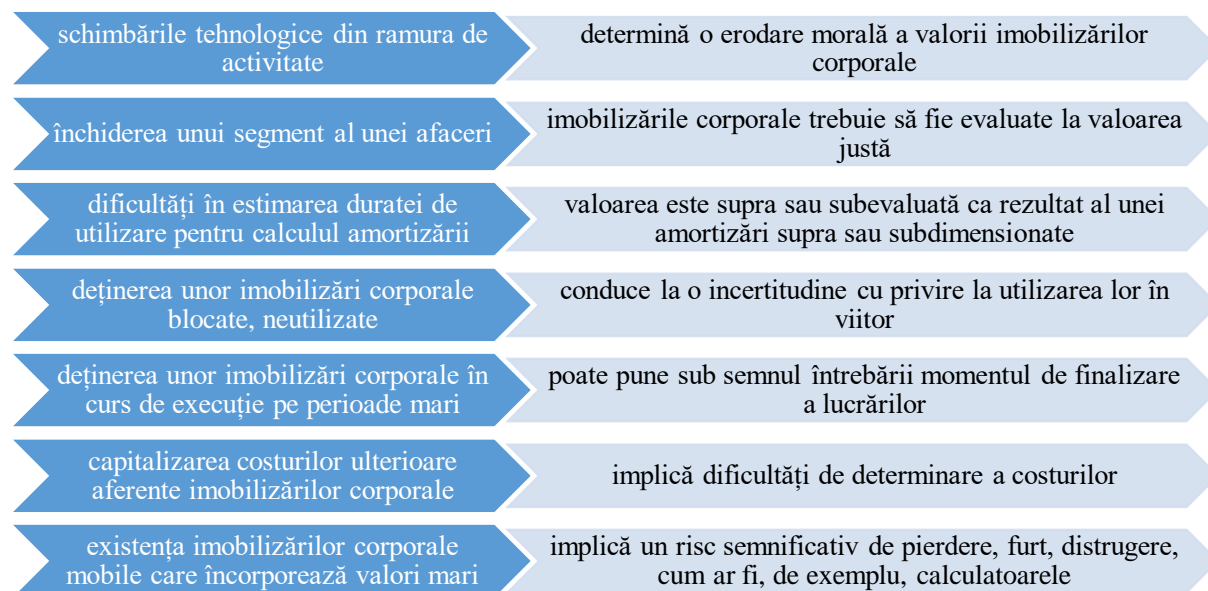
Modelul de risc pentru audit este utilizat în principal în planificare, în scopul luării deciziei privind cantitatea de probe care urmează a fi colectate pentru fiecare ciclu. De obicei, acest model se prezintă sub forma următoare:

$$RDP = \frac{RAA}{RI \times RC},$$

în care RDP reprezintă riscul de detectare planificat;  
RAA – riscul de audit acceptabil;  
RI – riscul inherent;  
RC – riscul de control.

Spre exemplu, dacă la auditarea immobilizărilor corporale ale entității „Agro Papuros” SRL riscul inerent și riscul de control constituie câte 100%, iar riscul de audit acceptabil – 5%, atunci riscul de detectare planificat va constitui, de asemenea, 5%.

Autorii români Dobroțeanu L. și Dobroțeanu C.L. prezintă o serie de factori de risc inerent, asociați immobilizărilor corporale [57, pag. 212], prezentați în figura de mai jos.



**Fig. 3.5. Factorii de risc inerent asociați immobilizărilor corporale**

Sursa: elaborat de autor după Dobroțeanu L. și Dobroțeanu C.L. [57, pag. 212]

Considerăm că autorii menționați au enumerat toate riscurile care pot apărea la auditarea immobilizărilor corporale. Mai detaliat, autorul prezentei teze și-a expus părerea asupra acestui subiect în una din lucrările sale publicate peste hotare [201].

Primul pas al auditorilor este luarea în considerare a riscului general de audit pe care sunt dispuși să și-l asume pentru atestarea fidelității situațiilor financiare, în cazul când, de fapt, situațiile financiare sunt denaturate. În standardele de audit se menționează că auditul trebuie să fie planificat astfel încât riscul de audit să fie limitat la un nivel scăzut. Riscul de audit poate fi reprezentat fie în termeni calitativi, fie în termeni cantitativi [104, pag. 167].

În practică, la stabilirea unui anumit risc de audit general, auditorii utilizează raționamentul profesional. În cazul în care se folosește cantitativitatea, se stabilește un risc general de 5 sau 10%, iar la utilizarea strategiei calitative, se operează cu noțiunile de risc scăzut sau moderat. Ca urmare, la auditarea immobilizărilor corporale, se recomandă ca auditorul să stabilească un nivel de risc scăzut sau de maximum 5%, deoarece acest compartiment are o importanță semnificativă, respectiv, auditorul trebuie să depună un efort mai mare.

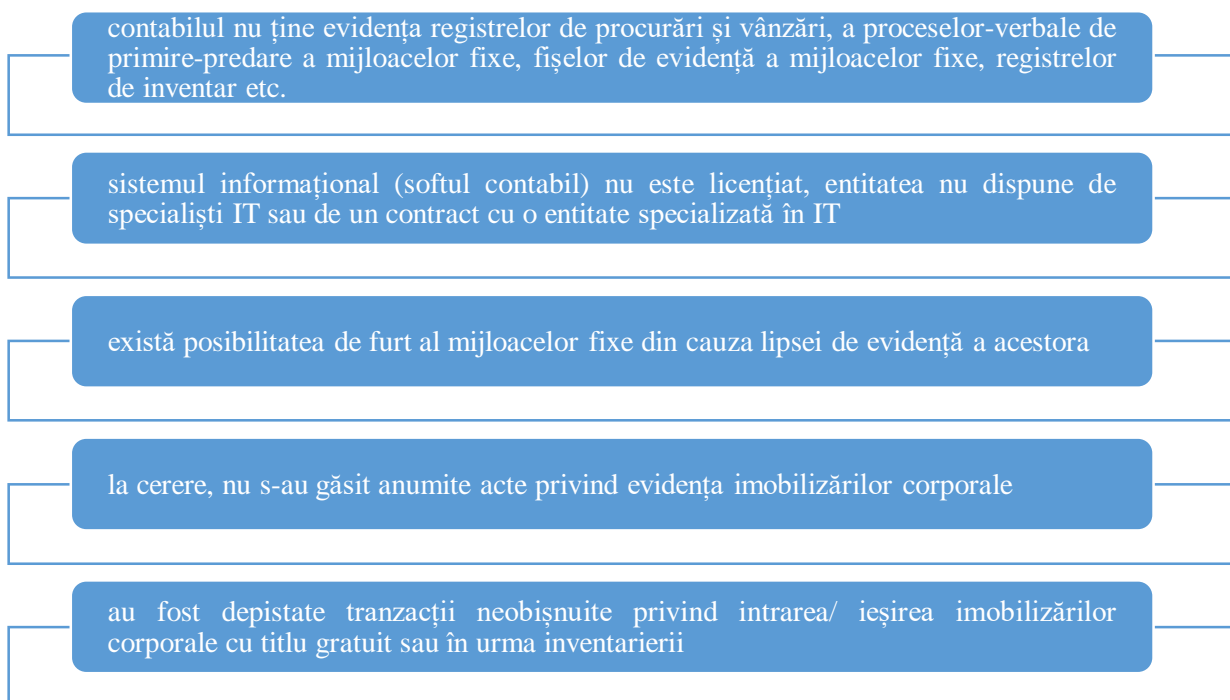
Din definiția riscului de audit deducem că riscul de audit reprezintă produsul riscului inerent, riscului de control și riscului de nedetectare. În practică, 60% din auditorii intervievați (sondajul din anexa 15) optează pentru o combinație de aceste tipuri de riscuri.

Riscul inerent măsoară evaluarea auditorului cu privire la probabilitatea existenței denaturărilor semnificative ca urmare a fraudei sau erorii dintr-un segment, înainte de evaluarea controlului intern [12, pag. 6]. Riscul inerent echivalează, de fapt, cu posibilitatea ca un sold al unui cont sau o categorie de operațiuni financiare să conțină informații eronate care ar putea fi semnificative individual sau atunci când sunt cumulate cu informații eronate din alte solduri sau operațiuni financiare, ca urmare a inexistenței unor controale interne eficiente [131, pag. 58].

În cazul auditului imobilizărilor corporale, propunem ca, la evaluarea riscului inerent, auditorul trebuie să răspundă la următoarele întrebări:

- contabilii entității responsabili de contabilizarea operațiunilor privind imobilizările corporale dispun de un grad de pregătire înalt sau nu?
- sistemul informațional (softul contabil) este predispus erorii sau nu?
- există suspiciuni privind existența fraudelor sau nu?
- au existat pierderi ale actelor aferente imobilizărilor corporale sau nu?
- au existat tranzacții suspecte aferente imobilizărilor corporale, cum ar fi intrările/ ieșirile suspecte etc., sau nu?

Exemple de circumstanțe care pot duce la un risc inerent specific imobilizărilor corporale sunt:



**Fig. 3.6. Circumstanțele care duc la un risc inerent specific imobilizărilor corporale**

Sursa: elaborat de autor

Auditorii participanți la sondajul de opinie prezentat în anexa 15 consideră că cel mai important factor care influențează riscul inerent la auditarea imobilizărilor corporale este gradul

insuficient de pregătire al contabililor. Această opinie o împărtășesc aproximativ 60% din respondenți. Ceilalți, în mărimi egale, sunt de părere că sistemul informațional predispus erorilor și suspiciunile vizibile privind existența fraudelor ar fi cauzele care influențează riscul inerent.

Riscul de control măsoară evaluarea auditorului cu privire la situația dacă denaturările care depășesc nivelul erorii tolerabile sunt prevenite sau detectate de controlul intern al entității. Dacă auditorul consideră că sistemul de control intern este complet inefficient în prevenire sau detectare, riscul de control va fi evaluat ca fiind foarte ridicat, poate chiar în mărime de 100%. Pe lângă aceasta, punem în evidență situația destul de des întâlnită în misiunile de audit în care entitățile nu au organizat un sistem de control intern. Relația între riscul inerent și riscul de control este apropiată [12, pag. 6].

Evaluarea riscului de control în cazul auditului imobilizărilor corporale reprezintă procesul de evaluare a sistemelor de contabilitate și control intern ale agentului economic și prevenirea și detectarea informațiilor eronate semnificativ [112, pag. 75].

În opinia autorilor Dobroțeanu L. și Dobroțeanu C.L., evaluarea riscului de control se face în două etape: evaluarea preliminară și evaluarea finală. Evaluarea preliminară a riscului de control constă în evaluarea eficacității sistemelor contabile și de control intern ale entității sub aspectul contribuției acestora la prevenirea sau detectarea și corectarea erorilor semnificative. Aceasta este fixată din principiu la un nivel ridicat, cu excepția cazului în care auditorul se convinge de existența controalelor interne, care, odată aplicate, au capacitatea de a preveni sau detecta și corectă efectiv o eroare sau fraudă semnificativă [57, pag. 108]. Considerăm că la auditarea imobilizărilor corporale, nivelul ridicat al riscului de control poate fi justificat în special atunci când sistemul de control intern al entității față de această categorie lipsește, nu este funcțional sau nu este suficient.

Din punctul de vedere practic, auditorii de la entitatea „Audit-Concret” SA stabilesc riscul de audit în baza tabelului din anexa 16. Recomandăm ca această metodă să fie aplicată la auditarea imobilizărilor corporale și de celelalte entități.

Evaluarea finală a riscului de control are loc înaintea întocmirii raportului de audit, deoarece, înainte de a formula concluziile care rezultă din urma misiunii de audit, auditorul trebuie să determine dacă evaluarea preliminară a riscului de control se confirmă, pentru a elimina riscul de audit superficial [57, pag. 109].

Considerăm că este necesar să se evalueze fiecare sold de cont din categoria imobilizărilor corporale la un nivel ridicat pentru unele imobilizări sau pentru toate atunci când sistemele de contabilitate și de control intern nu sunt eficiente.

O problemă pentru auditori poate apărea în cazul în care entitatea nu a organizat un sistem de control intern. Un mediu de control deficient este o urmare, în primul rând, a lipsei



integrității managementului. Deficiențele legate de integritatea clientului se constată prin existența conflictelor cu auditorii precedenți, clienții, furnizorii, agențiile de reglementare, acționarii, statul. Astfel de conflicte deseori sunt asociate cu calitatea auditului și, ca urmare, împotriva auditorilor pot fi intentate procese de judecată la apariția eventualelor dezacorduri [77, pag. 289].

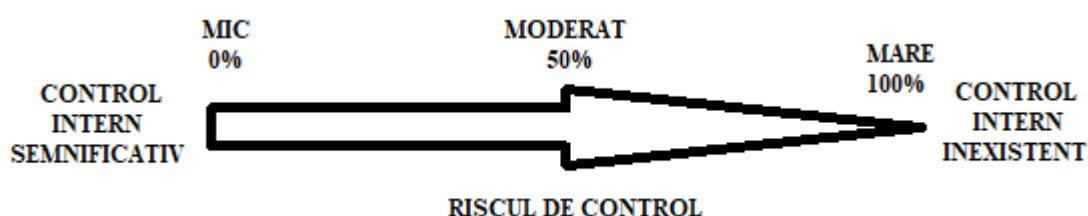
Legislația autohtonă obligă conducerea entității să organizeze sistemul de control intern [97, art. 18]. Totodată, capitolul privind governanța corporativă din raportul consolidat al conducerii trebuie să conțină principalele caracteristici ale sistemelor de control intern și de gestionare a riscurilor pentru entitățile incluse în consolidare, luate în ansamblu [97, art. 30].

Un rol important în sistemul de control intern îl are și Codul de governanță corporativă. În acesta se menționează că, pentru a se asigura o activitate de succes a societății, este necesar să se planifice regulat controale (verificări) și să se stabilească procedurile de (audit) control intern și extern [40, pct. 108].

Conform sondajului de opinie prezentat în anexa 5, peste 42% din entitățile autohtone nu dispun de un sistem de control intern. Auditorii intervievați (sondajul din anexa 15) sunt mult mai rezervați la acest capitol și declară că mai mult de jumătate din entitățile auditate nu dispun de un control intern. Totuși, jumătate din contabili declară că la entitățile autohtone controlul intern este efectuat de către angajații entității sau chiar de o subdiviziune separată a acestora. Prin urmare, recomandăm auditorilor ca, la auditarea entităților care nu dețin un sistem de control intern, să se acorde o atenție deosebită și să fie planificat un termen mai lung de desfășurare a misiunii de audit, deoarece riscul de depistare a erorilor este mai mare decât în cazul celorlalte entități.

Se observă că dintre entitățile cercetate doar entitatea „Floreni” SRL dispune de un sistem de control intern exercitat de o singură persoană, ceea ce este foarte puțin pentru o entitate atât de mare. În celelalte entități, acesta lipsește. În acest caz, pentru toate entitățile există un risc mare de control, exprimat numeric cu 100%.

În figura de mai jos vom arăta relația de deducere a riscului de control:



**Fig. 3.7. Relația de deducere a riscului de control**

Sursa: elaborat de autor

La auditarea imobilizărilor corporale, se consideră oportun ca auditorul să constate dacă au existat conflicte cu auditorii precedenți, dacă în urma controalelor fiscale s-au depistat erori referitoare la imobilizările corporale sau dacă entitatea se află în conflict cu furnizorii sau clienții săi. În cazul în care astfel de abateri au avut loc în trecut, ele s-ar putea repeta.

Planificarea auditului constă în construirea unei strategii generale și o abordare detaliată cu privire la natura, durata și gradul de cuprindere preconizat al auditului. Aceasta are menirea să asigure îndeplinirea misiunii de audit în condițiile de economicitate, eficiență, eficacitate și în termenul prevăzut [76, pag. 141].

Economiștii români Boulescu M. și Gădău L. sunt de părere că planificarea auditului este un proces continuu și repetitiv care adesea începe la scurt timp după finalizarea auditului anterior și continuă până la finalizarea angajamentului de audit curent. Pe lângă strategia generală de audit, planul de audit și modificările deciziilor de planificare pe parcursul auditului, sistemul procedural de planificare a auditului include și astfel de segmente cum sunt:

- planificarea conducerii, supravegherii și revizuirii muncii membrilor echipei de audit;
- documentarea strategiei generale de audit a planului de audit și a modificărilor semnificative efectuate pe durata angajamentului de audit;
- planificarea activității de audit referitoare la denaturările semnificative în situațiile financiare ca urmare a unor fraude și erori [13, pag. 13].

Economista autohtonă Lapițkaia L. propune o strategie de audit comună, bazată pe compartimente, pentru auditarea inclusiv a imobilizărilor corporale, care este compusă din următoarele etape:

- colectarea informației necesare despre entitatea auditată;
- planificarea preliminară și evaluarea riscurilor de audit;
- instruirea membrilor echipei despre obligațiunile lor și informarea lor despre activitatea economico-financiară a entității auditate;
- participarea la inventariere și evaluarea situației controlului intern;
- constatarea necesității de invitare a altor experți;
- auditarea imobilizărilor corporale;
- analiza situației financiare a entității;
- controlul șefului echipei privind îndeplinirea planului de către echipă, în special a lucrului cu documentele și a documentării misiunii de audit;
- lucrul în oficiu [185, pag. 162].

Nu suntem de acord cu strategia dată, deoarece ea nu este în concordanță cu principiile generale ale ISA și cele propuse de savanții americani Arens A.A. și Loebbecke J.K.

În cadrul companiei de audit „Audit-Concret” SA sunt aprobate documentele cu privire la misiunea de audit, inclusiv și cele aferente auditării immobilizărilor corporale. Astfel, secțiunea F din normele respective conține un sector aparte dedicat immobilizărilor corporale, prezentat în anexa 17. Considerăm oportună aplicarea acestui plan de audit în practică de către auditori în cazul auditării immobilizărilor corporale.

Un element de bază în etapa întocmirii planului general de audit și a programului de audit îl reprezintă testele de control efectuate pentru obținerea probelor de audit privind eficiența sistemelor de contabilitate și de control intern.

În cazul auditării immobilizărilor corporale, testele de control cuprind:

- controlul documentelor justificative care stau la baza operațiunilor economico-financiare sau a altor evenimente, cu scopul obținerii de probe de audit privind respectarea procedurilor de control intern [131, pag. 59]. De exemplu, se verifică dacă în cazul vânzării-cumpărării unei immobilizări corporale, tranzacția a fost autorizată și confirmată, în primul rând, prin documentele primare cu regim special (factura fiscală, invoice-ul), dacă a fost întocmit corect procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe etc.;

- investigarea și observarea controalelor interne, unde, ca urmare a exercitării lor, nu s-au constatat deficiențe. Astfel, prin anumite teste se determină dacă persoanele responsabile de contabilizarea immobilizărilor corporale își exercită funcția la un nivel înalt și dacă tehnicile de control intern aplicate sunt eficiente. Dacă, pe lângă specialistul pe domeniul contabilității immobilizărilor corporale, entitatea dispune și de un auditor intern, cel din urmă la fel este testat;

- refacerea controalelor interne pentru a se asigura că au fost corect efectuate de agentul economic. În cazul immobilizărilor corporale, cea mai simplă metodă de control intern asupra immobilizărilor corporale este inventarierea acestora. Dacă în urma inventarierii nu au fost depistate abateri, următoarea etapă de control intern este verificarea modului de calcul al amortizării, evaluării ulterioare și deprecierei immobilizărilor corporale.

Auditorii intervievați (sondajul din anexa 15) consideră că testele de control ar trebui să includă controlul documentelor justificative care stau la baza operațiunilor contabile și analiza sistemului de control intern. Aproximativ 20% din ei optează pentru altă componentă a testelor de control, diferite de cele menționate mai sus.

În prezentul subcapitol a fost descrisă prima fază a procesului de audit referitoare la planificarea și definirea unei metode de audit, care este necesară la auditarea immobilizărilor corporale. Au fost examinate tipurile fundamentale de audit și modul de fragmentare a auditului immobilizărilor corporale. Totodată, au fost relatate succint etapele acestei faze începând cu preplanificarea auditului immobilizărilor corporale și continuând cu descrierea stabilirii pragului

de semnificație, a riscului de audit și a riscului de control, până la modul de întocmire a planului de audit.

În următorul subcapitol se vor examina problemele colectării probelor de audit aferente imobilizărilor corporale, în scopul perfecționării auditului imobilizărilor corporale.

### 3.2. Problemele colectării probelor de audit aferente imobilizărilor corporale

În cadrul unei misiuni de audit, o etapă esențială este colectarea probelor de audit. Acestea reprezintă informațiile utilizate de auditor pentru emiterea concluziilor pe care se bazează opinia sa și pot fi colectate din documentele contabile.

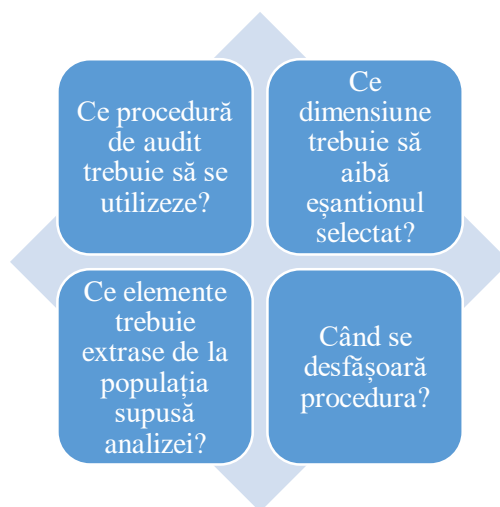
În prezentul subcapitol se relatează despre aspectele referitoare la:

- descrierea tipurilor de probe de audit aferente auditării imobilizărilor corporale;
- studierea procedurilor necesare colectării probelor de audit la auditarea imobilizărilor corporale.

Baza oricărui audit o constituie informațiile probante acumulate și evaluate de către auditor. Auditorul trebuie să dispună de cunoștințele și aptitudinile necesare pentru a colecta în cadrul fiecărui audit suficiente probe temeinice astfel încât să se conformeze standardelor definite pentru profesie în ansamblu [4, pag. 206].

În conformitate cu ISA 500, probele de audit reprezintă informațiile utilizate de auditor pentru emiterea de concluzii pe care se bazează opinia auditorului. Acestea includ atât informațiile cuprinse în înregistrările contabile pe care se bazează situațiile financiare, cât și alte informații [92, pct. 5].

Ansamblul deciziilor unui auditor în ce privește colectarea probelor, conform opiniei savanților americani Arens A.A. și Loebbecke J.K. pot fi descompuse în patru categorii:



**Fig. 3.8. Deciziile auditorului la colectarea probelor**

Sursa: elaborat de autor după Arens A.A. și Loebbecke J.K. [4, pag. 207]

Savanții americani Arens A.A. și Loebbecke J.K. caracterizează probele de audit ca fiind orice informații utilizate de auditor pentru a determina dacă informațiile auditate sunt prezentate în conformitate cu criteriile prestabilite. Probele pot îmbrăca numeroase forme printre care se numără: mărturiile verbale ale persoanei auditate (clientului), comunicările scrise cu terții din afara entității, precum și observațiile personale ale auditorului. Ei afirmă că este important să se obțină probe de calitate și în cantități suficiente pentru a atinge scopul auditului. Determinarea tipurilor și cantităților de probe necesare, precum și evaluarea concordanței dintre informații și criteriile prestabilite reprezintă o componentă decisivă a oricărui audit [4, pag. 12].

Din cele expuse mai sus deducem că probele de audit obținute în cadrul auditului imobilizărilor corporale nu se deosebesc de probele obținute pentru celelalte segmente de audit. Autorul și-a expus mai detaliat punctul de vedere asupra acestui subiect în una din lucrările sale publicate peste hotare [202], în care descrie probele de audit aferente imobilizărilor corporale.

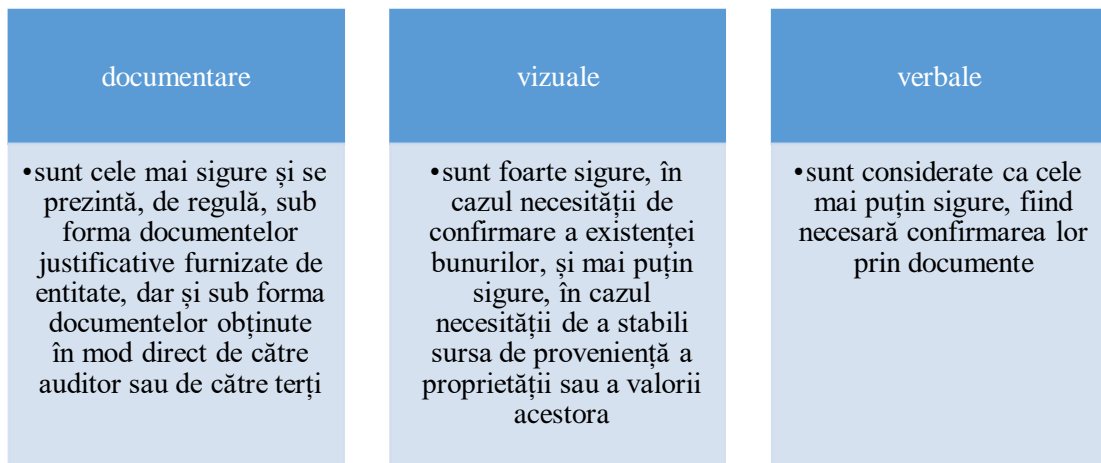
Savantul autohton Manoli M. este de părere că controalele calității unei misiuni de audit constau în procedurile utilizate de firma de audit și care îi permite acesteia din urmă să respecte standardele în cauză în mod consecvent și în cadrul fiecărei misiuni [105, pag. 73].

O mare parte din activitatea auditorului în formularea opiniei auditorului o constituie obținerea și evaluarea probelor de audit.

Din punctul de vedere al sursei, probele de audit pot fi:

- obținute de auditor – aceste probe sunt considerate mai sigure decât cele obținute din alte surse. 60% dintre auditorii intervievați (sondajul de opinie din anexa 15) le consideră cele mai sigure;
- obținute de terțe părți – dacă sunt complete și obținute în mod independent, sunt mai sigure decât cele provenite de la entitatea auditată. 1/5 din auditorii intervievați le consideră cele mai sigure;
- obținute de la entitatea auditată – pot fi credibile atunci când sistemul contabil și sistemul de control intern sunt corecte și funcționează corespunzător. 20% din auditorii intervievați (sondajul de opinie din anexa 15) consideră aceste probe ca fiind cele mai sigure.

După natura lor, probele de audit pot fi următoarele:

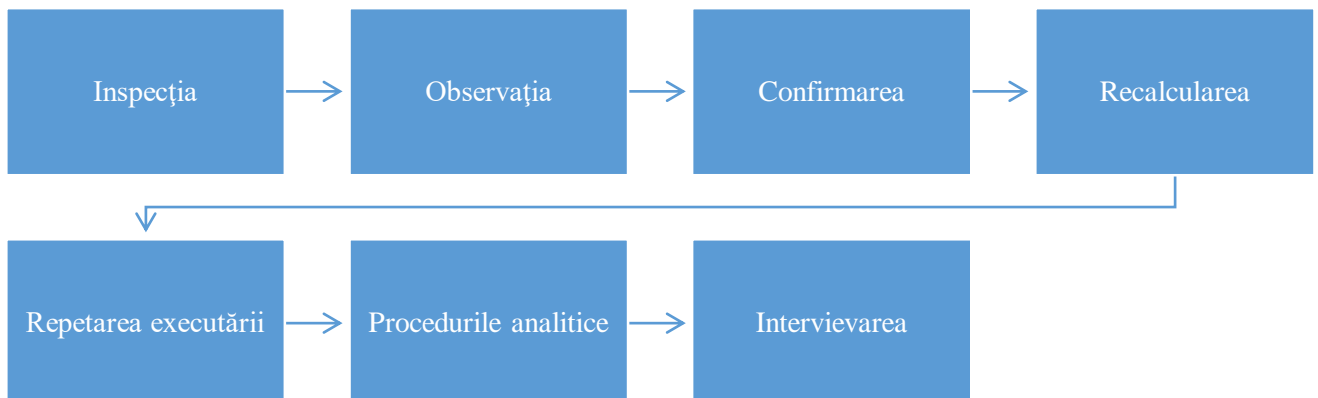


**Fig. 3.9. Clasificarea probelor de audit după natură**

Sursa: elaborat de autor după Meniu M. și Afanase C. [107, pag. 102]

De aceea, pentru a avea un audit al immobilizărilor corporale cât mai calitativ, auditorilor li se recomandă să obțină de sine stătător cât mai multe probe care să aibă un suport documentar, pentru a fi mai cât mai sigure.

Procedurile de audit în vederea obținerii probelor de audit pot include:



**Fig. 3.10. Procedurile de audit**

Sursa: elaborat de autor în baza ISA 500 [92, pct. A16]

Mai jos vor fi caracterizate fiecare din aceste proceduri prin prisma auditării immobilizărilor corporale.

Inspecția immobilizărilor corporale poate furniza probe de audit credibile cu privire la existența lor, dar nu neapărat cu privire la drepturile și obligațiile entității sau evaluarea activelor [92, pct. A16]. În practică, probele de audit cu privire la existența immobilizărilor corporale pot fi obținute prin efectuarea inventarierii acestora. Auditorul poate participa ca membru al comisiei de inventariere. Astfel, rezultatele obținute vor avea o credibilitate mare.

Aproximativ aceeași opinie o are și economistul Munteanu V. Potrivit lui, inspecția immobilizărilor corporale și a altor active constă în examinarea (verificarea) fizică a acestora, furnizând probe de audit credibile, mai ales în ceea ce privește existența lor [109, pag. 123].

Inspecția este considerată cea mai potrivită procedură de obținere a probelor de audit de circa 20% din auditorii intervievați (sondajul de opinie din anexa 15).

Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul în care are loc aceasta și la faptul că actul de a fi observat poate afecta modul în care se desfășoară procesul sau procedura respectivă [92, pct. A17]. La auditarea imobilizărilor corporale, auditorul poate participa atât la inventarierea acestora, cât și la activitățile de control intern efectuate de către personalul entității, pentru a colecta probe cât mai exacte chiar din interiorul entității. În cazul în care se observă tănuirea anumitor fapte de către personalul entității, aceasta, de asemenea, poate fi considerată ca probă, deoarece poate provoca suspiciune de fraudă.

O confirmare externă reprezintă proba de audit obținută de auditor sub forma de răspuns scris primit direct de către auditor de la o terță parte (partea care efectuează confirmarea), pe suport de hârtie tipărit, în format electronic sau prin alt mijloc [92, pct. A17].

Auditorul poate solicita de la furnizorii sau clienții entității actul de verificare a soldurilor sau actul de confirmare a soldurilor reciproce. De exemplu, în cazul în care o entitate creează o imobilizare corporală, auditorul poate solicita de la furnizorii de materii prime sau servicii actul de confirmare a soldurilor reciproce, pentru a verifica dacă într-adevăr nu au fost majorate artificial cheltuielile aferente creării acestora. De asemenea, dacă în perioadele anterioare au avut loc operațiuni de vânzare sau procurare de imobilizări corporale, auditorul poate cere actele de confirmare a datoriilor reciproce, pentru a verifica dacă soldurile între furnizori și clienți coincid.

Specialiștii români Ionaș C. și Curpăn A.M. consideră că folosirea confirmărilor este indicată atunci când există o persoană bine informată, independentă de entitatea auditată și când alte dovezi alternative relevante nu sunt disponibile. Persoanele care sunt în măsură să dea astfel de confirmări sunt acelea care au relații comerciale cu entitatea supusă auditului și dețin informații bilaterale reflectate în conturile entității. Totodată, ei atrag atenția și asupra formei de prezentare a cererii către debitori, creditori etc. De exemplu, este posibil ca cealaltă parte să confirme informația fără a o verifica în prealabil. Din fericire, astfel de situații se întâlnesc destul de rar [89, pag. 45].

O problemă poate apărea în legătură cu funcția celui cărui i se adresează cererea. Entitățile mari dispun de secții de control sau de auditori interni, de aceea se recomandă ca cererea să fie transmisă lor. Entitățile mai mici, de obicei, au o secție de contabilitate mai mică sau chiar un contabil sau câțiva. În acest caz, se recomandă ca cererea să fie transmisă contabilului-șef sau contabilului de sector. Nu se recomandă a transmite cererea conducătorului entității, deoarece acesta poate să o considere neimportantă, să o ignore sau să o semneze fără a o verifica. Totuși, confirmarea rămâne a fi procedura preferată pentru 1/5 din auditorii intervievați.

Recalcularea constă în verificarea corectitudinii matematice a documentelor sau înregistrărilor. Recalcularea poate fi efectuată manual sau electronic [92, pct. A19]. În cazul auditării immobilizărilor corporale, se recomandă ca auditorul să verifice corectitudinea formulelor matematice de calculare a amortizării immobilizărilor corporale, în funcție de metoda de calcul utilizată conform politicilor contabile.

Repetarea executării implică executarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controlului intern al entității [92, pct. A20]. Auditorul poate recurge la această procedură atunci când apar dubii referitoare la inventarierea immobilizărilor corporale efectuată anterior de către persoanele responsabile din cadrul entității auditate. Auditorul poate cere reefectuarea inventarierii și poate participa și el împreună cu comisia de inventariere pentru a obține probe mai credibile.

Procedurile analitice reprezintă evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unui studiu al relațiilor plauzibile dintre datele financiare și nefinanciare [92, pct. A21]. La auditarea immobilizărilor corporale, se recomandă ca auditorul să verifice dacă a fost efectuată evaluarea ulterioară și deprecierea immobilizărilor corporale conform prevederilor legislației contabile și dacă acestea sunt reflectate în situațiile financiare ale entității la valoarea lor justă.

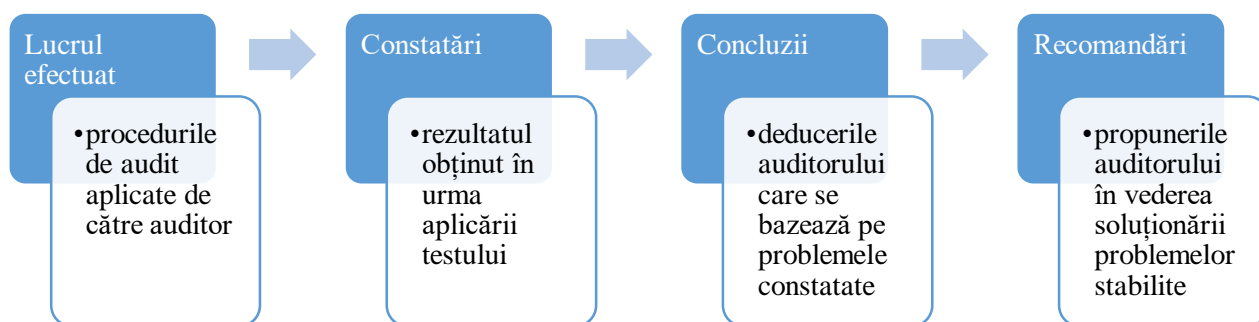
Interviuvarea constă în solicitarea de informații atât financiare, cât și nefinanciare de la persoanele informate fie din interiorul, fie din afara entității [92, pct. A22]. În cazul auditării immobilizărilor corporale, interviuvarea persoanelor informate din afara entității este asemănătoare cu metoda de confirmare externă. Din interiorul entității pot fi interviuvate persoanele care au tangențe directe cu immobilizările corporale, cum ar fi contabilul de ramură, contabilul-șef, șefii de secție etc. Interviuvarea rămâne a fi o procedură utilizată de către 40% din auditorii autohtoni, conform sondajului din anexa 15.

Auditorii de la „Audit-Concret” SA au aprobat de sine stătător un formular privind procedurile de audit necesare auditării immobilizărilor corporale, conform anexei 18. Considerăm oportună aplicarea acestui formular în activitatea practică a auditorilor.

Un factor important în colectarea probelor de audit este documentația de audit. În Buletinul informațional al Curții de Conturi a RM se menționează că documentația de audit trebuie să permită oricărui utilizator să înțeleagă mai ușor riscurile existente, afirmațiile testate, procedurile aplicate, modul în care au fost obținute probele și, respectiv, concluziile consemnate. De asemenea, aceasta reprezintă principalele „piese” în dosarele de audit (permanent, curent) privind procedurile aplicate și probele obținute [50, pag. 108].

În cazul auditării immobilizărilor corporale, la etapa de exercitare a auditului, documentul de lucru ar trebui să includă următoarele elemente:





**Fig. 3.11. Elementele documentului de lucru la etapa de exercitare a auditului imobilizărilor corporale**

Sursa: elaborat de autor

Adecvarea reprezintă măsura calității probelor de audit. La rândul ei, calitatea probelor de audit este afectată de relevanța și credibilitatea informațiilor în furnizarea de justificări pentru concluziile pe care se bazează opinia auditorului. Relevanța tratează legătura logică dintre scopul procedurii de audit și afirmația luată în considerare. Este și motivul pentru care relevanța informațiilor utilizate drept probe poate fi afectată de intenția testării [89, pag. 57].

De exemplu, dacă scopul unei proceduri de audit este verificarea existenței tuturor imobilizărilor corporale înregistrate în contabilitate de facto, atunci testarea înregistrării imobilizărilor corporale poate fi considerată o probă adecvată. În schimb, dacă se dorește verificarea evaluării ulterioare a imobilizărilor corporale, testarea înregistrării imobilizărilor corporale nu mai este relevantă, dar devin relevante testările unor informații precum sunt: situațiile financiare anuale precedente, operațiunile și notele contabile privind evaluarea ulterioară etc.

Credibilitatea informațiilor utilizate drept probe de audit este influențată de sursa și natura lor, precum și de circumstanțele în care sunt obținute [89, pag. 58]. În figura de mai jos este prezentată o ierarhie a probelor, în funcție de credibilitatea lor, după cum urmează:

- Cunoașterea personală obținută prin observarea directă și prin calcule matematice proprii
  - este considerată cea mai credibilă probă
- Probele documentare obținute direct din sursele externe ale entității
  - sunt considerate foarte credibile
- Probele documentare din afara firmei, dar care au fost primite și prelucrate de client
  - sunt considerate credibile, în funcție de modul de funcționare a controlului intern
- Probele interne, constând din documente care sunt produse, circulă și sunt arhivate în unitate
  - sunt larg utilizate atunci când se consideră că există un control intern satisfăcător
- Reprezentările verbale și scrise furnizate de director, proprietari și angajați
  - sunt considerate ca probe cu cel mai scăzut nivel de credibilitate

**Fig. 3.12. Clasificarea probelor de audit în funcție de credibilitate**

Sursa: elaborat de autor după Ionaș C. și Curpăn A.M. [89, pag. 58]

Savanții americani Arens A.A. și Loebbecke J.K. menționează doi factori care determină concludența probelor: temeinicia și suficiența. Temeinicia probelor se referă la măsura în care probele pot fi considerate plauzibile sau demne de încredere. Dacă probele sunt suficient de temeinice, acest fapt contribuie foarte mult la convingerea auditorului că situațiile financiare prezintă o imagine fidelă. Cei mai mulți auditori utilizează termenul de fiabilitate a probelor ca un sinonim al noțiunii de temeinicie [4, pag. 209]. Suficiența probelor este determinată în principal de dimensiunea eșantionului selectat de auditor. Pentru o anumită procedură de audit, probele obținute pe baza unui eșantion de 200 de articole vor fi, de regulă, mai suficiente decât cele obținute pe baza unui eșantion de 100 de unități [4, pag. 211]. În concluzie, cei doi factori menționați mai sus nu sunt altceva decât calitatea și cantitatea probelor.

Autorii români Boulescu M., Ghiță M. și Mareș V. consideră că probele de audit mai trebuie să fie și rezonabile. Proba de audit rezonabilă este informația care din punctul de vedere al costului colectării, comparat cu relevanța ei, respectă principiul economicității și eficienței. Astfel, se impune necesitatea realizării obiectivelor auditului la cel mai mic cost posibil prin evaluarea, încă de la etapa de început a procesului de audit, a abordărilor alternative de audit prin care să judece și să decidă care dintre acestea vor atinge rezultatele dorite în cel mai economic mod posibil [14, pag. 35].

Considerăm că, atunci când entitatea auditată are un număr mic de imobilizări corporale, acestea pot fi testate integral, pentru a se putea obține probe de audit mult mai calitative. În cazul în care entitatea auditată are un volum mare de imobilizări corporale, iar timpul alocat auditării este mic, se recomandă ca auditorul să stabilească un anumit eșantion, să selecteze un număr mai mic de imobilizări pentru testare, dar care să fie relevant în comparație cu totalitatea imobilizărilor corporale. Stabilirea eșantionului poate fi diferită: se pot alege imobilizările corporale cu cea mai mare valoare contabilă, cele nou-intrate (de exemplu, din ultimii 3 ani), cele pe care auditorul le consideră că sunt mai suspecte a conține erori sau altă formă aleatorie. Astfel, se va crea un tablou asupra situației complete a entității și, totodată, se vor economisi timp și resurse.

Economistul român Crăciun Ș. consideră că, la auditarea imobilizărilor corporale, trebuie de urmărit dacă au fost îndeplinite următoarele obiective privind întocmirea, analiza și concluzia din situații cu privire la:

- 1) variația costului de intrare, a amortizării și a valorii contabile în cursul exercițiului financiar, pentru fiecare categorie de mijloace fixe;
- 2) imobilizările corporale recunoscute și nerecunoscute în cursul exercițiului financiar auditat; profitul/pierderea rezultat/ă în urma ieșirii imobilizărilor corporale din cursul exercițiului financiar; verificarea calculului profitului sau pierderii din vânzarea acestora;

3) imobilizările corporale deținute prin contracte de leasing financiar sau de cumpărare în rate și angajamentele de investiții, dacă există așa ceva, făcând deosebire între cele contractate, dar care nu sunt prezentate în situațiile financiare, și cele autorizate, fără a fi însă deja contractate;

4) cheltuielile cu amortizarea aferente perioadei auditate și reevaluările de imobilizări corporale efectuate în cursul exercițiului financiar auditat, costurile ulterioare ale imobilizărilor corporale și stabilirea existenței elementelor care trebuie capitalizate;

5) precizarea necesității de verificare fizică a mijloacelor fixe și examinarea actelor de proprietate ale imobilizărilor corporale semnificative, dacă acestea nu sunt în custodia unei instituții de creditare, ca garanție. Asigurați-vă că actele sunt pe numele clientului și obțineți confirmarea în acest sens, dacă nu sunt în posesia entității;

6) existența unor probe privind deprecierea mijloacelor fixe și asigurați-vă că, în caz afirmativ, a fost făcut un provizion corespunzător [48, pag. 555].

În practică, auditorii de la „Audit-Concret” SA încep colectarea probelor de audit prin prezentarea unui chestionar către contabilul de sector sau contabilul-șef, iar la secțiunea imobilizărilor corporale ei răspund la următoarele întrebări:

**Tabelul 3.2. Chestionarul „Contabilitate și control”, secțiunea „Imobilizări corporale” de la entitatea „Audit-Concret” SA**

Nr. crt.	Întrebare/ condiție	Respectă standardele ISA				Necesitatea de acțiune	Observații/ măsuri planificate
		da	parțial	nu	n.a.		
1	Contabilitate						
1.3	Contabilitatea imobilizărilor corporale						
1.3.1	Există siguranța că numai facturile aprobate sunt înregistrate în conturile de imobilizări corporale?						
1.3.2	Există siguranța că toate facturile (achizițiile de teren, costurile de construcții) sunt alocate proiectului corespunzător?						
1.3.3	Se verifică care costuri ulterioare sunt înregistrate în contul de profit și pierderi și care sunt capitalizate?						

Sursa: elaborat de autor în baza documentelor entității „Audit-Concret” SA

Economistul rus Alborov R. însă recomandă în una din lucrările sale un chestionar [175, pag. 132] care ar trebui prezentat contabilului-șef înainte de a începe auditul imobilizărilor corporale. În anexa 19, inspirându-ne din lucrarea savantului menționat, prezentăm cum ar trebui să arate un astfel de chestionar. Considerăm că acesta va oferi o claritate mai mare asupra

modului de contabilizare a imobilizărilor corporale la entitatea auditată chiar de la începutul misiunii de audit.

Autorii ruși Nitețki V. și Kudreavțev N. consideră că, la auditarea imobilizărilor corporale, este necesar de a verifica existența și utilizarea efectivă a acestora. Totodată, ei propun analiza unor coeficienți cum ar fi: coeficientul de amortizare, coeficientul necesității, coeficientul de înnoire și coeficientul de uzură morală. În opinia lor, acești coeficienți ar fi necesari mai ales în condițiile de inflație majoră [191, pag. 119].

Auditarea intrării imobilizărilor corporale reprezintă prima etapă a auditului imobilizărilor corporale. Cercetătorii români Dobroțeanu L. și Dobroțeanu C. L. afirmă că obiectivele principale ale auditorului la auditarea intrărilor imobilizărilor corporale este verificarea următoarelor situații:

- dacă toate achizițiile sunt înregistrate în conturile corespunzătoare de imobilizări corporale și în exercițiul financiar corespunzător;
- dacă imobilizările corporale deținute de entitate sunt înregistrate în contabilitate;
- dacă imobilizările sunt grupate adecvat pentru prezentarea în situațiile financiare de sinteză;
- dacă achizițiile sunt autorizate adecvat;
- dacă achizițiile înregistrate reprezintă imobilizări corporale intrate în patrimoniu;
- dacă imobilizările înregistrate există din punct de vedere fizic;
- dacă riscurile și beneficiile asociate deținerii de active aparțin companiei;
- dacă costul de intrare al imobilizărilor corporale este calculat corect în conformitate cu criteriul de referință [57, pag. 210].

La auditarea imobilizărilor corporale, îndemnăm auditorii să verifice următoarele documente contabile:

Documentele aferente recunoașterii imobilizărilor corporale	factura fiscală
	invoice-ul, CMR, declarația primară și facturile brokerilor etc.
	contractul de vânzare-cumpărare
	cererea de achiziție
	extrasul bancar , dispoziția de plată
	procesul-verbal de primire-predare a mijlocului fix
	procesul-verbal de punere în funcțiune
	fișa de evidență a mijlocului fix

**Fig. 3.13. Documentele aferente recunoașterii imobilizărilor corporale**

Sursa: elaborat de autor

Suntem de părere că prin analiza acestora se va constata dacă au fost stabilite corect costurile de intrare, duratele de utilizare și categoriile de amortizare ale imobilizărilor corporale.

Verificarea corectitudinii calculului amortizării imobilizărilor corporale este o altă etapă importantă din auditarea acestora. Autorul român Scutaru D. propune verificarea calculului amortizării imobilizărilor corporale din perioada auditată prin sondajul asupra imobilizărilor corporale importante ale entității auditate [154, pag 83].

Specialiștii români Morariu A. și Țurlea E. consideră că, la închiderea perioadei de gestiune, cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului, este normal ca valoarea contabilă să fie egală cu valoarea rămasă de amortizat. Dacă valoarea contabilă este mai mică decât cea rămasă de amortizat, diferența se regularizează astfel:

a) înregistrarea unei amortizări excepționale, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă (mijloace fixe inutilizabile propuse spre casare);

b) constituirea unor provizioane pentru deprecierea mijloacelor fixe, în cazul când se constată o depreciere reversibilă sau relativă, ca urmare a unor cauze cum sunt: apariția unei deprecieri de care nu s-a ținut seama cu ocazia amortizării; supraevaluarea mijloacelor fixe cu ocazia reevaluării anterioare, lipsa de utilitate în momentul inventarierii [108, pag. 147].

În opinia autorilor români Dobroțeanu L. și Dobroțeanu C. L., obiectivele principale ale auditorului la auditarea calculului amortizării imobilizărilor corporale este verificarea următoarelor situații:

- dacă cheltuielile cu amortizarea sunt aferente imobilizărilor corporale existente și pentru care entitatea își asumă riscurile și beneficiile asociate deținerii lor;
- dacă amortizarea este calculată corect, utilizând metode de amortizare și durate de utilizare adecvate;
- dacă cheltuielile cu amortizarea sunt reflectate adecvat în cheltuieli și costuri;
- dacă amortizările sunt înregistrate atât în contabilitatea financiară, cât și în contabilitatea managerială;
- dacă amortizarea cumulată este grupată corect pentru prezentarea în situațiile financiare de sinteză;
- dacă amortizarea este alocată exercițiilor financiare corespunzătoare [57, pag. 211].

În opinia noastră, la auditarea calculului amortizării imobilizărilor corporale, auditorii trebuie să verifice următoarele documente contabile:

Documentele afere amortizării imobilizărilor corporale	procesul-verbal de punere în funcțiune
	fișa de evidență a mijlocului fix
	veridicitatea calculării automate a amortizării de către softul contabil
	corectitudinea calculării amortizării în scopuri fiscale
	politicile contabile ale entității auditate
	situațiile financiare din perioada auditată
	declarația cu privire la impozitul pe venit (VEN12)

**Fig. 3.14. Documentele aferente amortizării imobilizărilor corporale**

Sursa: elaborat de autor

Savanții americani Defliese P., Jaenicke H. și alții consideră că auditorii trebuie să verifice și circumstanțele care pot duce la modificarea duratei de utilizare, cum ar fi capitalizarea în urma reparației mijloacelor fixe [180, pag. 409].

La auditarea evaluării ulterioare de imobilizări corporale efectuate în cursul exercițiului financiar auditat, în special prin metoda reevaluării acestora, savanții ruși Mamonova I. și Șirinskaia Z. sugerează că inițial, auditorul trebuie să verifice dacă există ordinul privind efectuarea reevaluării totale sau pe grupe a imobilizărilor corporale, cu indicarea grupelor, în baza cărora a fost efectuată reevaluarea. Totodată, este necesar să se verifice existența documentelor confirmative ale valorii juste a imobilizărilor corporale reevaluate, cu concluziile evaluatorului independent. În baza actelor menționate, se verifică reflectarea acestor fapte în contabilitate [186, pag. 403].

Specialiștii români Morariu A. și Țurlea E. susțin că auditorii trebuie să verifice dacă imobilizările corporale reevaluate au fost corect calculate potrivit normelor legale (IFRS și SNC), precum și dacă, în urma reevaluării, diminuarea mijloacelor fixe a fost corect reflectată [108, pag. 131].

Ținând cont de opiniile savanților menționați, considerăm că pentru auditarea evaluării ulterioare a imobilizărilor corporale este necesar să se analizeze următoarele documente:

Documentele afere evaluării ulterioare a imobilizărilor corporale	ordinul privind efectuarea reevaluării
	ordinul privind formarea grupelor de imobilizări corporale
	raportul evaluatorului
	notele contabile privind reflectarea rezultatelor reevaluării
	fișa de evidență a mijlocului fix
	informațiile privind activele imobilizate din situațiile financiare

**Fig. 3.15. Documentele aferente evaluării ulterioare a imobilizărilor corporale**

Sursa: elaborat de autor

Auditarea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale și stabilirea existenței elementelor care trebuie capitalizate reprezintă o etapă importantă în auditul imobilizărilor corporale.

Economistul rus Alborov R. susține că, la auditarea costurilor ulterioare, este necesar să se verifice existența planurilor și devizurilor de reparație, actelor de primire-predare a lucrărilor executate, contractele de reparație, alte acte de analiză tehnică, întocmirea corectă a acestora, respectarea normelor cheltuielilor de materiale, precum și calculul salariului muncitorilor vizați în procesul de reparație (tabelele de pontaj) [175, pag. 143].

Cercetătorii români Dobroțeanu L. și Dobroțeanu C. L. consideră că un auditor trebuie să verifice dacă toate cheltuielile legate de reparația imobilizărilor corporale au fost aprobate pe baza recomandărilor formulate de experții tehnici din interiorul sau din afara entității auditate. În plus, auditorul trebuie să obțină informații care să-i permită să aprecieze starea fizică a imobilizărilor corporale aflate în patrimoniul entității auditate, deoarece pot fi întâlnite situații în care anumite imobilizări corporale sunt menținute în evidență, fără a fi disponibilizate, însă nu sunt utilizate în procesul de producție [57, pag. 215].

Autorul rus Andreev V. menționează că auditorul trebuie să verifice dacă costurile ulterioare capitalizate sunt eficiente sau nu trebuiau să fie efectuate din cauza uzurii morale a imobilizării. Totodată, el recomandă ca auditorul să verifice provizioanele create pentru costurile ulterioare ale imobilizărilor corporale [176, pag. 147].

Savanții americani Defliese P., Jaenicke H. și alții menționează că auditorul trebuie să înțeleagă că hotărârea despre faptul că costurile ulterioare trebuie să fie capitalizate sau reflectate la cheltuielile curente este destul de subiectivă și poate avea consecințe asupra situațiilor financiare [180, pag. 408].

În opinia noastră, auditorii trebuie să examineze următoarele documente aferente costurilor ulterioare ale imobilizărilor corporale:

Documentele aferele costurilor ulterioare ale imobilizărilor corporale	devizul sau planul de cheltuieli
	normele de utilizare a materialelor stabilite de conducătorul entității
	tabelul de pontaj al muncitorilor implicați direct în procesul reparației
	contractele încheiate cu alte entități privind reparația mijloacelor fixe
	actele de primire-predare a lucrărilor executate
	fișa de evidență a mijlocului fix
	alte acte referitoare la evidența costurilor ulterioare

**Fig. 3.16. Documentele aferente costurilor ulterioare ale imobilizărilor corporale**

Sursa: elaborat de autor

La auditarea derecunoașterii imobilizărilor corporale, aceiași savanți americani susțin că auditorii trebuie să verifice înregistrările contabile aferente. În acest scop, ei analizează documentele ce au permis ieșirea, costul de intrare al acestora, calculează repetat amortizarea, analizează costurile de lichidare a imobilizărilor corporale și dacă acestea nu puteau fi restabilite. În cazul schimbului imobilizărilor corporale, dacă nu sunt reflectate transparent intrările și ieșirile, auditorul va trebui să își mărească aria de auditare [180, pag. 407].

În cazul scoaterii din funcțiune a imobilizărilor corporale, specialistul român Scutaru D. propune, pe bază de sondaj, să se verifice următoarele momente:

- existența unui document justificativ (decizia comisiei) privind scoaterea din funcțiune a imobilizărilor corporale;
- înregistrarea ieșirii bunului din contul de imobilizări corporale și contul de amortizare, în corespondență cu contul de cheltuieli, dacă imobilizarea corporală nu a fost amortizată integral [154, pag. 85].

Cercetătorii români Dobroțeanu L. și Dobroțeanu C. L. consideră că auditorul trebuie să se documenteze referitor la următoarele:

- dacă ieșirea din gestiune a imobilizărilor corporale presupune transferul riscurilor și al beneficiilor asociate acestora către o terță persoană;
- dacă ieșirea din gestiune a imobilizărilor corporale a fost autorizată adecvat;
- dacă valoarea imobilizărilor corporale ieșite din gestiune este corect calculată;
- dacă toate ieșirile sunt înregistrate în contabilitate;
- dacă toate ieșirile din gestiune afectează exercițiul financiar corespunzător [57, pag. 219].

Economiștii români Neamțu H. și Roman A.G. recomandă să se atragă atenția asupra fenomenului de deturnare al imobilizărilor corporale, care implică furtul acestora și este deseori comisă de angajați în valori relativ mici și ne semnificative. De asemenea, se poate implica și conducerea care este în măsură să mascheze sau să ascundă deturnările astfel încât să fie greu de detectat.

Deturnările de imobilizări corporale pot avea loc în diferite moduri, de exemplu:

- delapidarea încasărilor (de exemplu, colectarea eronată a creanțelor sau deturnarea încasărilor aferente conturilor de creanțe foarte vechi (prescrise) către conturile bancare personale sau către conturile unor persoane afiliate);
- furtul imobilizărilor corporale (de exemplu, furtul imobilizărilor corporale scoase din uz pentru revânzare);
- utilizarea imobilizărilor corporale ale entității pentru uzul personal [113, pag. 112].



Recomandăm ca, la auditarea derecunoașterii immobilizărilor corporale, să fie analizate următoarele documente:

Documentele aferente derecunoașterii immobilizărilor corporale	actele de casare sau scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe
	documentele primare privind ieșirea immobilizărilor corporale (facturi fiscale)
	contractele de vânzare-cumpărare a immobilizărilor corporale
	contractele de donație a immobilizărilor corporale
	contractele de schimb al immobilizărilor corporale
	informațiile privind activele immobilizate din situațiile financiare
	fișa de evidență a mijlocului fix
alte documente confirmative privind ieșirea immobilizărilor corporale	

**Fig. 3.17. Documentele aferente derecunoașterii immobilizărilor corporale**

Sursa: elaborat de autor

În prezentul subcapitol au fost descrise tipurile probelor de audit aferente auditării immobilizărilor corporale și au fost explicate procedurile necesare colectării probelor de audit la auditarea immobilizărilor corporale. Totodată, au fost enumerate documentele care permit auditarea immobilizărilor corporale pe operațiuni economice.

În următorul subcapitol, urmează a fi descrisă procedura de finalizare a auditului immobilizărilor corporale și direcțiile de valorificare a rezultatelor auditului.

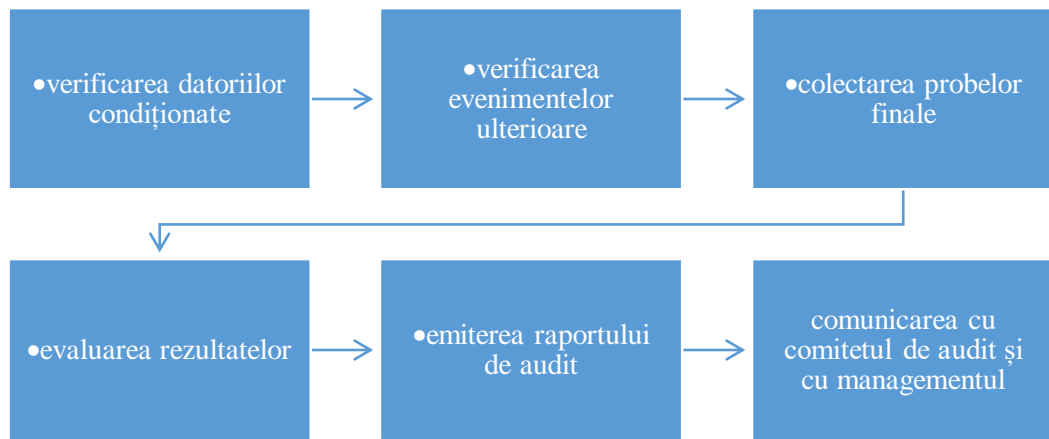
### **3.3. Procedurile de finalizare și direcțiile de valorificare a rezultatelor auditului immobilizărilor corporale**

Ultima etapă a unei misiuni de audit o constituie finalizarea auditului și emiterea unui raport de audit. Indiferent de faptul cum au fost efectuate celelalte faze ale auditului, dacă ultima nu este realizată de o manieră adecvată, atunci calitatea misiunii de audit va fi îndoielnică.

În prezentul subcapitol se vor aborda următoarele subiecte aferente finalizării auditării immobilizărilor corporale, și anume:

- descrierea, analiza și propunerea unor soluții aferente etapei premergătoare elaborării raportului de audit;
- elucidarea modului de exprimare a opiniilor aferente auditării immobilizărilor corporale și a modului de întocmire a raportului de audit.
- analiza economico-financiară a indicatorilor aferenți immobilizărilor corporale și prezentarea direcțiilor de valorificare a rezultatelor auditului.

Savanții americani Arens A.A. și Loebbecke J.K. propun următoarele etape de finalizare a auditului:



**Fig. 3.18. Etapele de finalizare a misiunii de audit**

Sursa: elaborat de autor după Arens A.A. și Loebbecke J.K. [4, pag. 831]

Considerăm că, la auditarea imobilizărilor corporale, verificarea datoriilor condiționate nu este atât de necesară, deoarece aceasta nu se referă direct la subiectul abordat. Totuși, după cum afirmă savanții menționați mai sus, datoriile condiționate sunt strâns legate de angajamentele de închiriere a mijloacelor fixe la un anumit preț sau alte acorduri prin care entitatea se angajează să respecte în viitor un set de condiții prestabilite. Pe viitor, astfel de angajamente cu implicarea imobilizărilor corporale ar putea fi în defavoarea imobilizărilor corporale, de aceea ele merită o atenție deosebită.

Celelalte etape sunt potrivite auditării imobilizărilor corporale, deci pot fi utilizate.

În opinia autorilor Hurloiu L.R. și alții, finalizarea auditului financiar trebuie realizată într-o manieră ordonată și adecvată, potrivit obiectivelor angajamentului de audit. Obiectivele urmărite la finalizarea angajamentului de audit se referă la:

- revizuirea activităților și documentației de audit;
- comunicarea către conducerea entității;
- cosmetizarea dosarelor de audit;
- întocmirea raportului de audit [76, pag. 260].

Economistul român Cîndea M. susține că, până la întocmirea raportului de audit, trebuie să fie efectuate lucrări de sfârșit de misiune care se referă la acele acțiuni premergătoare întocmirii acestui raport. El propune întocmirea a trei documente precedente raportului de audit: chestionarul de sfârșit de misiune, scrisoarea de afirmare și nota de sinteză [37, pag. 89].

Considerăm că cele trei documente menționate trebuie să fie utilizate și la auditarea imobilizărilor corporale. Respectiv, bazându-ne pe cele relatate de economistul menționat, chestionarul de sfârșit de misiune, în cazul auditării imobilizărilor corporale, ar trebui să cuprindă întrebări referitoare la:

- planificarea misiunii, aprecierea controlului intern și a controlului direct al conturilor de imobilizări corporale;
- observarea fizică, confirmarea directă, inventarierea imobilizărilor corporale;
- supervizarea colaboratorilor, dacă este cazul;
- revizia dosarelor de către responsabilul misiunii;
- reluarea tuturor concluziilor importante, a modificărilor aduse conturilor de imobilizări corporale la cererea auditorului;
- coerența conturilor anuale și relevanța informațiilor care figurează în situațiile financiare;
- conținutul rapoartelor întocmite de auditori;
- discuțiile purtate cu responsabilii entității;
- compararea orelor bugetate cu orele reale;
- urmărirea administrativă a misiunii.

Scrisoarea de afirmare, în cazul auditării imobilizărilor corporale, ar permite clarificarea responsabilităților care revin conducătorilor entității și auditorului în situațiile în care au fost depistate unele abateri care necesită a fi modificate, cum ar fi, de exemplu, calculele greșite ale amortizării și neefectuarea reevaluării imobilizărilor corporale ce duc la întocmirea eronată a situațiilor financiare etc.

Nota de sinteză, de asemenea, poate fi utilizată la auditarea imobilizărilor corporale, auditorii, făcându-și însemnări pe zeci de pagini, este normal ca să-și concentreze concluziile sale într-o notă de sinteză.

ISA 700 descrie destul de clar elementele unui raport de audit, și anume:

Raportul de audit	-Titlul
	-Destinatarul
	-Paragraful introductiv
	-Responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare
	-Responsabilitatea auditorului
	-Opinia auditorului
	-Alte responsabilități de raportare
	-Semnătura auditorului
	-Data raportului auditorului
	-Adresa auditorului

**Fig. 3.19. Conținutul raportului de audit**

Sursa: elaborat de autor după ISA 700 [93, pct. 20],

Considerăm că, la auditarea imobilizărilor corporale, trebuie să se acorde o atenție deosebită anume paragrafului introductiv, deoarece acesta include titlul fiecărei componente din situațiile financiare, adică și imobilizările corporale, și opinia auditorului. Celelalte componente sunt generale.

Cercetătorul autohton Grumeza D. afirmă că raportul de audit trebuie să conțină:

- relația contractuală de executare a misiunii de audit;
- observațiile reieșite din diverse verificări;
- informațiile a căror mențiune în raport este prevăzută expres de lege;
- oferirea garanției pentru acționari și terți, precum că un personal calificat a obținut asigurarea în legătură cu faptul că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative;
- mențiunea că situațiile financiare auditate sunt anexate la raportul de audit [73, pag. 283].

În opinia noastră, cea mai importantă componentă a unui raport de audit o constituie opinia de audit. Orice opinie exprimată poartă în sine un anumit risc, iar unul din aceste riscuri este nedetectarea unor erori sau fraude.

Riscul de nedetectare reprezintă riscul ca procedurile efectuate de auditor, pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, nu vor fi în măsură să detecteze o denaturare care există și care ar putea fi semnificativă, fie individual sau cumulativ, împreună cu alte denaturări [90, pct. 13]. De aceea, până la exprimarea unei opinii, este necesar să se ia în considerare acest risc.

Alte riscuri care pot influența o opinie de audit sunt riscurile denaturării semnificative. La nivelul situațiilor financiare, acestea fac referire la riscurile care sunt legate, în mod evident, de situația financiară în ansamblu.

În opinia cercetătorului Iachimovschi A., aceste riscuri pot deriva din:

- condițiile economice nefavorabile;
- eventualele probleme financiare ale entității auditate;
- mediul de control intern deficient.

Condițiile economice nefavorabile pot apărea la entitățile a căror activitate de bază este strâns legată de exploatarea imobilizărilor corporale, cum ar fi: entitățile din domeniul transportului, entitățile agricole etc. Astfel, din cauza concurenței, cererii și ofertei de consum, precum și a specificului contabilității din aceste domenii, poate apărea riscul denaturării informațiilor. De aceea se propune ca, în cadrul misiunilor de audit, la astfel de entități să se verifice operațiunile privind reflectarea costurilor ulterioare ale imobilizărilor corporale.

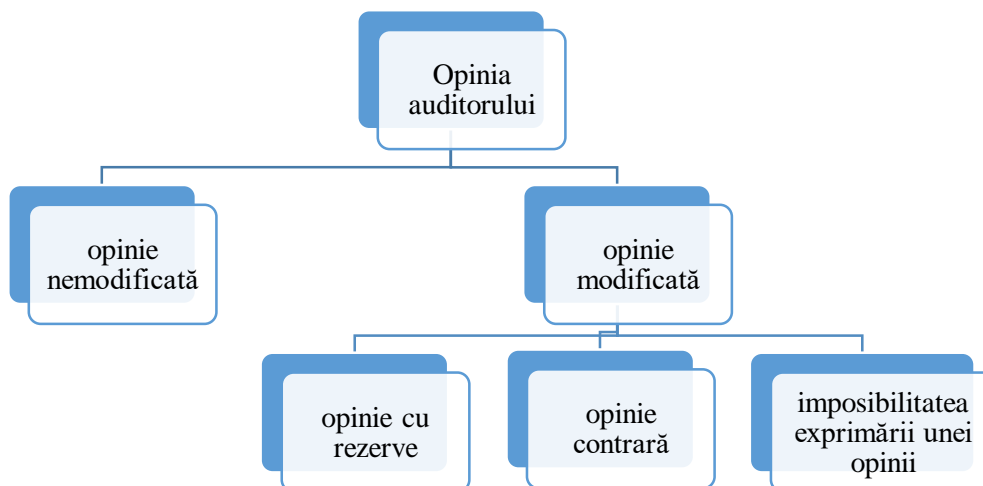
Eventualele probleme financiare ale clientului auditat denotă potențialele situații de incertitudine. Acestea pot conduce la probabilitatea apariției unor pierderi sau a unui blocaj

financiar, de exemplu, ca urmare a neacceptării de către bancă a cererii de creditare. În astfel de situații, entitatea poate fi obligată să declare faliment și aceasta poate cauza pierderi esențiale sau chiar dramatice ale prețurilor acțiunilor, iar investitorii vor manifesta o tendință firească de a intenta procese auditorului [77, pag. 289].

Un exemplu actual de fraudă în Republica Moldova, realizat la sfârșitul anului 2014 – începutul anului 2015, este gaura capitalului băncilor „Unibank” SA, „Banca Socială” SA și „Banca de Economii a Moldovei” SA, estimată la 9–15 miliarde de lei, reprezentând echivalentul a circa 13% din PIB sau 58% din veniturile bugetului pentru anul 2014. În primele investigații asupra cazului dat a fost învinuită compania de audit. Evident, auditorii au indicat anumite rezerve în opinia lor de audit, dar acestea par incomparabil mai timide decât magnitudinea operațiunilor care ar trebui să stârnească cel puțin curiozitate, dacă nu și dubii. De exemplu, Unibank indică în raportul anual (anul 2013) o creștere a activelor de 2,6 ori și a portofoliului de credite de 5 ori – o anomalie într-o piață care a crescut mult mai puțin [62, pag. 129].

Pentru a evita astfel de situații neplăcute, auditorii trebuie să verifice minuțios modul în care a fost efectuată evaluarea ulterioară și deprecierea imobilizărilor corporale. Reflectarea incorectă a acestor operațiuni duce la supraaprecierea valorii imobilizărilor corporale și mărește artificial patrimoniul entității. Ca urmare, acționarii, furnizorii, clienții, instituțiile bancare vor avea o închipuire falsă despre situația reală a patrimoniului entității.

În funcție de concluziile pe care le-a tras pe baza analizei probelor de audit colectate în timpul misiunii sale de audit, auditorul poate emite una din următoarele opinii:



**Fig. 3.20. Tipurile opiniilor din raportul auditorului**

Sursa: elaborat de autor

Potrivit ISA 705, când auditorul exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare, întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate, opinia acestuia trebuie să

precizeze că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu acel cadru de raportare financiară aplicabil [94, pct. 36].

După părerea noastră, în cazul auditării imobilizărilor corporale, o opinie nemodificată trebuie exprimată atunci când auditorul ajunge la concluzia că:

- pe baza probelor de audit obținute, situația imobilizărilor corporale în ansamblu este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil;
- în urma verificării tuturor ciclurilor de viață ale acestora (recunoașterea, evaluarea inițială și ulterioară, deprecierea, amortizarea, costurile ulterioare și derecunoașterea) nu au fost depistate erori semnificative;
- informațiile din situațiile financiare cu privire la imobilizările corporale reprezintă o imagine fidelă a patrimoniului entității auditate.

Tablelul de mai jos ilustrează felul în care raționamentul auditorului cu privire la natura aspectului care generează modificarea și la gravitatea efectelor acestuia sau a posibilelor sale efecte asupra situațiilor financiare afectează tipul de opinie ce urmează a fi exprimată.

**Tablelul 3.3. Tipuri de opinii modificate**

Natura aspectului care generează modificarea	Raționamentul auditorului cu privire la gravitatea efectelor sau posibilelor efecte asupra situațiilor financiare	
	semnificativ, dar nu grav	semnificativ și grav
Informația privind imobilizările corporale din situațiile financiare sunt denaturate semnificativ	Opinie cu rezerve	Opinie contrară
Incapacitatea de a obține probe de audit aferente imobilizărilor corporale suficiente și adecvate	Opinie cu rezerve	Imposibilitatea exprimării unei opinii

Sursa: elaborat de autor în baza ISA 705 [94, pct. A1]

Conform ISA 705, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve atunci când:

(a) în urma obținerii de probe de audit suficiente și adecvate, auditorul concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sunt semnificative, dar nu grave, pentru situațiile financiare; sau

(b) auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia, dar auditorul concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, în cazul în care există, ar putea fi semnificative dar nu grave [94, pct. 7].

Considerăm că o opinie cu rezerve aferentă auditului imobilizărilor corporale poate fi exprimată în cazul în care auditorul este împiedicat să aplice toate procedurile de audit necesare pentru atingerea obiectivului de audit sau atunci când el nu este în măsură să exprime o opinie nemodificată.

Neregularitățile existente în acest caz pot fi:

- supraevaluarea sau subevaluarea imobilizărilor corporale;
- nerespectarea independenței exercițiului;
- aprecierea eronată a riscurilor de audit;
- înregistrarea eronată a diferențelor din reevaluare;
- nerespectarea pragului de semnificație la recunoașterea unui mijloc fix;
- alte erori care pot afecta situațiile financiare, dar nu într-o măsură foarte semnificativă.

Recomandăm ca în raport auditorul să facă referire la toate aspectele care au dus la formularea unei astfel de opinii.

Auditorul trebuie să exprime o opinie contrară atunci când, după ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sunt atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare [94, pct. 8].

O opinie contrară (sau defavorabilă, adversă, cum este numită în alte surse) trebuie să fie exprimată atunci când, în urma auditării imobilizărilor corporale, s-au depistat erori semnificative în situațiile financiare, comparativ cu situația de facto creată în entitate.

Astfel de opinie trebuie emisă dacă s-au depistat erori grave în toate operațiunile aferente imobilizărilor corporale, cum ar fi:

- formarea incorectă a costului de intrare și stabilirea greșită a duratei de utilizare a tuturor imobilizărilor corporale (includerea sau neincluderea anumitor costuri), care au dus, ca rezultat, și la calcularea greșită a amortizării;
- reflectarea incorectă a rezultatelor reevaluării imobilizărilor corporale;
- capitalizarea costurilor ulterioare care nu au îmbunătățit semnificativ calitățile imobilizărilor corporale și nu i-au mărit durata de utilizare;
- ieșirea prin fraudă a imobilizărilor corporale și nereflectarea acestui fapt etc.

Exprimarea unei astfel de opinii este mult mai gravă decât imposibilitatea emiterii unei opinii, de aceea ea trebuie să fie argumentată suficient de către auditori.

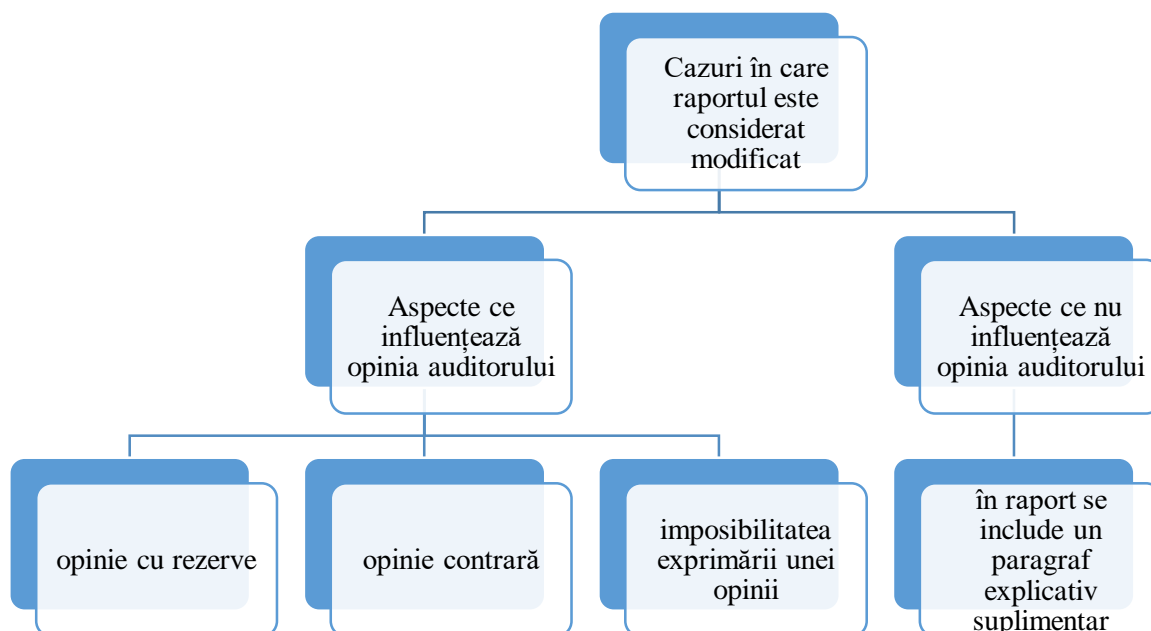
Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când:

- nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia și concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, ar putea fi atât semnificative, cât și grave [94, pct. 9];
- în situații extrem de rare care implică incertitudini multiple, concluzionează că, deși a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la fiecare din incertitudinile individuale, nu este posibil să își formeze o opinie asupra situațiilor financiare din cauza eventualității interacțiunii incertitudinilor și a posibilului lor efect cumulat asupra situațiilor financiare [94, pct. 10].

Considerăm că este imposibilă emiterea unei opinii după auditarea imobilizărilor corporale în cazul în care obiectivul auditului nu poate fi atins deloc sau aproape deloc din cauza insuficienței de probe. Această situație poate apărea din cauza lipsei accesului la documentele de recunoaștere sau derecunoaștere a unor imobilizări corporale, de efectuare a costurilor ulterioare, mai ales în cazul capitalizării lor, precum și la alte documente contabile.

În cazul existenței aspectelor ce nu influențează opinia auditorului, în anumite circumstanțe, raportul auditorului poate fi modificat prin adăugarea paragrafului explicativ care accentuează atenția asupra informației ce influențează situațiile financiare și care este inclusă în anexele la acestea, în scopul dezvoltării mai extinse a acestei informații. Adăugarea paragrafului respectiv nu influențează opinia auditorului. Acesta se introduce după paragraful-opinie al raportului auditorului și conține expresia privind faptul că opinia este fără mențiuni.

Raportul auditorului este considerat modificat în următoarele cazuri:



**Fig. 3.21. Cazurile în care raportul este considerat modificat**

Sursa: elaborat de autor

Auditorul trebuie să examineze necesitatea modificării raportului auditorului, adăugând paragraful explicativ, în cazul existenței unei incertitudini considerabile, soluționarea căreia depinde de evenimentele ulterioare și care poate influența situațiile financiare ale entității auditate.

Un exemplu de paragraf explicativ al raportului auditorului privind existența incertitudinii considerabile, la auditarea imobilizărilor corporale, poate fi cazul când entitatea auditată are calitatea de pârât într-un proces de judecată privind dreptul de proprietate asupra unei imobilizări corporale. Deoarece în momentul auditării încă nu există o sentință de judecată,

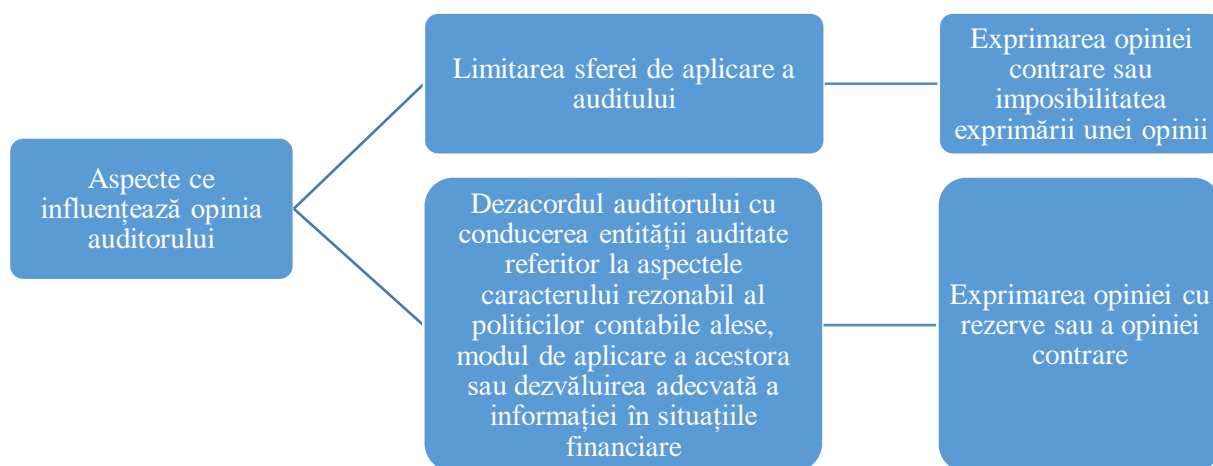


este imposibil de a se pronunța asupra rezultatului acestui proces și situațiile financiare nu reflectă posibilitatea apariției anumitor modificări.

Adăugarea paragrafului explicativ referitor la incertitudinea considerabilă, de obicei, este suficientă pentru îndeplinirea obligațiilor auditorului aferente întocmirii raportului privind aceste aspecte. Însă, în cazuri excepționale, în particular la existența numeroaselor incertitudini considerabile ce sunt semnificative pentru situațiile financiare, în locul adăugării paragrafului explicativ, auditorul poate opta pentru imposibilitatea exprimării unei opinii.

Pe lângă utilizarea paragrafului explicativ, la apariția aspectelor care influențează asupra situațiilor financiare, auditorul poate modifica raportul auditorului prin adăugarea paragrafului explicativ (de preferință după paragraful-opinie) pentru a comunica și despre alte aspecte ce nu influențează rapoartele financiare.

Spre exemplu, dacă este necesar de efectuat corectarea altei informații într-un document ce conține situațiile financiare auditate și conducerea entității auditate refuză să efectueze o asemenea corectare, atunci auditorul urmează să includă în raportul său un paragraf explicativ în care va expune necorespunderea semnificativă.



**Fig. 3.22. Aspectele ce influențează opinia auditorului**

Sursa: elaborat de autor

Potrivit sondajului de opinie din anexa 15, auditorii declară că rezultatele auditului imobilizărilor corporale sunt valorificate de către 60% dintre aceștia prin elaborarea unui plan de măsuri, ceilalți auditori, în mărimi egale, optează pentru schimbarea modului de control intern sau a politicilor contabile.

Există și multe conjuncturi în care auditorul poate să nu încheie cu succes o misiune din cauze nelegate de activitatea entității auditate. Savanții americani Lusk E.J. și Halperin M. sugerează că cauzele erorilor într-o misiune de audit pot fi următoarele [103, pag. 26]:

Oboseala	• auditorilor li se solicită să îndeplinească activități de rutină pentru perioadele care le compromit acuratețea. Acestea pot presupune un anumit număr de ore într-o zi sau săptămână pentru a fi finalizate, mai ales în unele sezoane solicitante
Monotonia	• auditorii care îndeplinesc sarcini repetitive și/sau care nu presupun o stimulare a gândirii la nivelul transferului sau prelucrării datelor
Spațiul de lucru neadecvat	• auditorii al căror spațiu de lucru nu este iluminat corespunzător, prea încălzit, prea rece sau prea haotic
Dificultățile de vedere	• auditorii care nu au ochelarii potriviți
Distragerile	• auditorii care sunt distrași în timp ce îndeplinesc sarcinile
Suprasolicitarea informațională	• acest fenomen se poate produce fie din cauza volumului prea mare de date, fie a timpului prea scurt destinat îndeplinirii sarcinilor
Deturnările și înșelăciunile	• din cauza lipsei împărțirii sarcinilor, sunt recunoscute disfuncțiile care dau posibilitatea apariției a diferitor erori

**Fig. 3.23. Cauzele erorilor într-o misiune de audit**

Sursa: elaborat de autor după Lusk E.J. și Halperin M. [103, pag. 26]

La auditarea unei entități, în particular la auditarea immobilizărilor corporale, auditorii se pot regăsi în toate situațiile sus-menționate, de aceea pentru a obține un rezultat calitativ, conducătorii misiunilor de audit sau conducătorii entităților de audit trebuie să facă tot posibilul pentru a evita factorii nominalizați. De modul în care se vor evita acești factori depinde cât de credibile vor fi rapoartele de audit.

Autorul rus Albarov R. consideră că auditarea immobilizărilor corporale se finalizează cu analiza eficienței utilizării acestora de către entitatea auditată. Utilizarea efectivă este caracterizată prin analiza randamentului obținut la 1 leu de mijloace fixe. După aceasta, auditorul trebuie să facă o sinteză, să formuleze concluzii și să aducă propuneri privind redresarea situației și eliminarea erorilor [175, pag. 150].

Economiștii autohtoni Tcaci N. și Cojocar V. [168, pag. 150] propun o grupă de indicatori, ca fiind o componentă a eficienței economice, care exprimă eficiența utilizării mijloacelor fixe, și anume:

1. Randamentul mijloacelor fixe productive care reflectă valoarea produselor ce revine la un leu de mijloace fixe productive:

$$\text{Randamentul mijloacelor fixe} = \frac{\text{Valoarea produselor}}{\text{Mijloacele fixe productive}}$$

2. Capacitatea mijloacelor fixe productive care reflectă câte unități valorice de mijloace fixe sunt necesare pentru obținerea unui leu de producție:

$$\text{Capacitatea mijloacelor fixe} = \frac{\text{Mijloacele fixe productive}}{\text{Valoarea produselor}}$$

3. Coeficientul exploatării mijloacelor fixe productive care caracterizează câți bani în veniturile din vânzări generează fiecare leu de mijloace fixe productive de care dispune entitatea:

$$\text{Coeficientul exploatării mijloacelor fixe} = \frac{\text{Venitul din vânzări}}{\text{Mijloacele fixe productive}}$$

4. Durata de rotație a mijloacelor fixe productive care exprimă în câte zile are loc o rotație a mijloacelor fixe:

$$\text{Durata de rotație a mijloacelor fixe} = \frac{\text{Mijloacele fixe productive}}{\text{Venitul din vânzări}} \times 360$$

5. Rentabilitatea mijloacelor fixe productive care reflectă eficiența utilizării mijloacelor fixe productive sau cât profit obține entitatea la fiecare leu de mijloace fixe productive:

$$\text{Rentabilitatea mijloacelor fixe productive} = \frac{\text{Profit/pierdere}}{\text{Mijloacele fixe productive}} \times 100 \text{ bani}$$

Pentru a vedea în practică cum se calculează fiecare din acești indicatori, mai jos vom prezenta un exemplu în baza situațiilor financiare din anii 2017 și 2018 întocmite de entitatea „Safmadora-Grup” SRL.

**Tabelul 3.4. Analiza eficienței utilizării mijloacelor fixe**

Nr. crt.	Indicatori	Perioada de gestiune		Abaterea (+;-)
		2017	2018	
1	Mijloacele fixe productive, mii lei	2 356	1 913	-443
2	Valoarea serviciilor, mii lei	2 350	2 434	+84
3	Venitul din vânzări, mii lei	11 094	35 059	+23 965
4	Profit net / pierdere netă, mii lei	1 696	311	-1 385
5	Randamentul mijloacelor fixe productive (2/1)	0,99	1,27	+0,28
6	Capacitatea mijloacelor fixe productive (1/2)	1,00	0,79	-0,21
7	Coeficientul exploatării mijloacelor fixe (3/1)	4,71	18,33	+13,62
8	Durata de rotație a mijloacelor fixe productive (1/3*360)	76,45	19,64	-56,81
9	Rentabilitatea mijloacelor fixe productive (4/1*100)	71,99	16,26	-55,73

Sursa: elaborat de autor

Analizând randamentul mijloacelor fixe productive la entitatea auditată, auditorul observă că în anul 2017 acest indicator este negativ, fiindcă valoarea serviciilor ce revine la un leu de mijloace fixe investit constituie aproape un leu. În anul 2018, acest indicator este mai mare (1,27 lei), adică este în creștere cu 0,28 lei.

Nici indicatorul capacității mijloacelor fixe productive nu este satisfăcător în anul 2017, deoarece pentru un leu de producție este necesară o unitate valorică de mijloace fixe. În anul 2018, acest indicator este mai bun.

Coeficientul exploatării mijloacelor fixe productive, obținut în urma analizei, demonstrează că valoarea mijloacelor fixe productive ale entității generează un venit de 4,71 ori mai mare decât însăși valoarea lor. În anul 2018, s-a obținut un coeficient de 18,33, reprezentând o tendință pozitivă. Auditorul poate remarca că mijloacele fixe productive încep să fie gestionate mai bine și să aducă un venit mai mare.

Durata de rotație a mijloacelor fixe productive are o tendință pozitivă, deoarece este în descreștere de la 76,45 în anul 2017 la 19,64 în anul 2018. Însă, din cauza micșorării profitului

net în 2018 cu 1 385 mii lei față de anul 2017, coeficientul rentabilității mijloacelor fixe productive reflectă o eficiență mai mică în anul 2018 decât în anul 2017.

În concluzie, considerăm că auditorul trebuie să vină cu anumite recomandări față de entitatea auditată, pentru a exploata mai eficient imobilizările corporale deținute, în special mijloacele fixe productive, ceea ce ar permite creșterea randamentului obținut la 1 leu de mijloace fixe.

La finalul fiecărei misiuni de audit, la entitatea „Audit-Concret” SA, de asemenea, se efectuează analiza principalilor indicatori economico-financiari, iar în cazul imobilizărilor corporale se calculează și se analizează rata activelor imobilizate sau rata imobilizărilor în baza următoarelor formule:

$$R_i = \frac{T_{ai}}{T_a} \times 100\% , \text{ unde:}$$

$R_i$  – rata activelor imobilizate sau rata imobilizărilor;  
 $T_{ai}$  – total active imobilizate;  
 $T_a$  – total active.

Acest indicator se calculează pentru perioade diferite, după care se stabilește dacă rata actuală de imobilizare este ridicată sau scăzută față de perioadele precedente, pentru a se afla ponderea imobilizărilor corporale din totalul activelor. Prin acest indicator se reflectă ponderea elementelor patrimoniale aflate în permanență în patrimoniu și se măsoară gradul de imobilizare a elementelor de capital.

**Tabelul 3.5. Calculul ratei activelor imobilizate**

Entitatea	Total active imobilizate, mii lei		Total active, mii lei		Rata imobilizărilor, %		Abaterea (+;-)
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	
„Floreni” SRL	163 255	180 841	322 751	382 352	50,58	47,30	-3,28
„Fitfoods” SRL	40 170	38 048	47 071	41 304	85,34	92,12	+6,78
„Agro-Papuros” SRL	16 124	17 679	28 588	33 346	56,40	53,02	-3,38
„Sagitod-Grup” SRL	2 904	2 639	4 743	6 023	61,23	43,81	-17,42
„Sara Distribution” SRL	707	806	30 706	38 251	2,30	2,11	-0,19
„Safmadora-Grup” SRL	2 358	1 949	6 607	6 782	35,69	28,74	-7,22

Sursa: elaborat de autor

Cu excepția entității „Fitfoods” SRL a cărei rată a imobilizărilor este în creștere în anul 2018 cu 6,78% față de anul 2017, observăm că celelalte entități se confruntă cu o scădere a gradului de investire al capitalului de la o perioadă la alta. Cea mai acută situație s-a atestat la entitatea „Sagitod-Grup” SRL a cărei rată a imobilizărilor a scăzut cu peste 17%, din care rezultă că în anul 2018 această entitate a investit foarte puțin în înnoirea imobilizărilor corporale.

La entitatea „Fitfoods” SRL rata activelor imobilizate este foarte apropiată de cea a totalului activelor imobilizate, ceea ce demonstrează preponderența acestui element în totalul imobilizărilor. Această situație se datorează faptului că entitatea dată aparține sferei de producție (creșterea păsărilor), adică unui sector care necesită o dotare tehnică semnificativă.

La polul opus se află entitatea „Sara Distribution” SRL cu o rată a imobilizărilor extrem de mică (peste 2%), ceea ce demonstrează că această entitate nu investește practic deloc în imobilizările corporale. Situația dată este creată din cauza că entitatea menționată aparține sferelor de comerț și de alimentație publică. Respectiv, aceasta nu dispune de imobilizări corporale proprii, majoritatea din ele fiind arendate.

Cu excepția entităților „Sara Distribution” SRL și „Safmadora-Grup” SRL se constată că activele imobilizate dețin o pondere relativ redusă din totalul activelor entităților cercetate. La celelalte entități rata imobilizărilor este de aproximativ 50%, fiind un indicator satisfăcător. Pe viitor, recomandăm menținerea acestui indicator în creștere, ceea ce ar atrage investiții permanente în înnoirea și modernizarea imobilizărilor corporale și ar duce la rezultate mai bune în activitatea entităților date.

Valorificarea rezultatelor obținute în urma auditului și analizei economico-financiare a imobilizărilor corporale va contribui la luarea corectă a deciziilor manageriale de către conducerea entității auditate, în scopul perfecționării contabilității imobilizărilor corporale deținute de către aceasta.

În prezentul subcapitol a fost descrisă etapa premergătoare elaborării raportului de audit și au fost elucidate modul de exprimare a opiniilor aferente auditării imobilizărilor corporale și modul de întocmire a raportului de audit. Totodată, au fost prezentate formule de calcul și exemple practice referitoare la analiza situației imobilizărilor corporale la entitatea auditată.

### **3.4. Concluzii la capitolul 3**

**1.** Orice audit se realizează prin alegerea tipului acestuia și fragmentarea situațiilor financiare pe segmente sau părți componente mai mici. Există mai multe metode de segmentare a unui audit. Considerăm că metoda ciclurilor nu este potrivită pentru auditarea imobilizărilor corporale, deoarece niciun ciclu nu poate cuprinde în ansamblu această categorie. Dat fiind acest fapt, recomandăm aplicarea metodei pe compartimente sau conturi de evidență contabilă.

**2.** Organizarea unui sistem de control intern este esențială pentru orice entitate: fie că aceasta se efectuează de un singur angajat (auditor intern), fie de o secție separată. Recomandăm ca auditorii, la auditarea entităților care nu dețin un sistem de control intern, să acorde o atenție deosebită, să planifice un termen mai mare de desfășurare a misiunii de audit și să stabilească un risc de audit mai mare. Se recomandă ca auditorul să stabilească un nivel de risc de maximum 5%, deoarece acest compartiment are o importanță semnificativă, respectiv, auditorul trebuie să depună un efort mai mare.

**3.** În cazul colectării probelor de audit la auditarea imobilizărilor corporale considerăm rezonabil, în primul rând, să se efectueze inventarierea acestora. Totodată, prin solicitarea de la

furnizorii sau clienții entității a actelor de verificare a soldurilor sau actelor de confirmare a soldurilor reciproce, de asemenea, se pot obține probe de audit fiabile. Acumularea unui număr insuficient de probe de audit poate fi cea mai mare problemă a auditorului, deoarece se poate ajunge la anumite situații, cum ar fi cazurile de judecată, în care auditorul poate fi învinuit de neglijență și tras la răspundere. Considerăm oportun ca auditorul să verifice corectitudinea formulelor matematice, în special a celor de calculare a amortizării immobilizărilor corporale.

4. În scopul desfășurării eficiente a unei misiuni de audit și a cunoașterii mai aprofundate a modului în care sunt contabilizate immobilizările corporale la entitatea auditată, chiar de la începutul misiunii de audit, propunem să se prezinte contabilului-șef al acestei entități un chestionar identic cu cel din anexa 19. Recomandăm companiilor de audit să utilizeze chestionarul menționat, deoarece acesta cuprinde suficiente întrebări, răspunsurile cărora ar oferi o claritate asupra situației immobilizărilor corporale de la entitatea auditată. În cazul în care se va observa tăinuirea anumitor fapte de către personalul entității, aceasta, de asemenea, poate fi considerată ca probă, deoarece poate provoca suspiciune de fraudă.

5. La auditarea fiecărui ciclu de viață al immobilizărilor corporale, propunem să se verifice documentele contabile aferente ciclului auditat, cum ar fi: intrările (facturile fiscale, declarațiile de import, invoice-urile, contractele de vânzare-cumpărare, extrasele bancare etc.), amortizarea (procesul-verbal de punere în funcțiune, fișa de evidență a mijlocului fix, politicile contabile ale entității auditate etc.), evaluările ulterioare (formarea grupelor de immobilizări corporale pentru reevaluare, rapoartele evaluatorilor, notele contabile privind reflectarea în contabilitate a rezultatelor etc.), costurile ulterioare (devizul sau planul de cheltuieli, normele de utilizare a materialelor stabilite de conducătorul entității, tabelele de pontaj, contractele etc.), derecunoașterea (actele de casare sau scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe, facturile fiscale, contractele de vânzare-cumpărare, contractele de donație, contractele de schimb etc.).

6. În opinia noastră, cea mai importantă componentă a unui raport de audit o constituie opinia de audit. Orice opinie exprimată poartă în sine un anumit risc. În cazul exprimării unei opinii modificate, recomandăm ca în raport auditorul să facă referire la toate aspectele care au dus la formularea unei astfel de opinii și să se prezinte explicații clare și fiabile, pentru a nu-i induce în eroare pe utilizatorii unui astfel de raport. La finalul misiunii de audit, recomandăm să se efectueze analiza economico-financiară a entității, inclusiv a immobilizărilor corporale, utilizând mai mulți indicatori, cum ar fi: randamentul, capacitatea, coeficientul, durata de rotație și rentabilitatea mijloacelor fixe productive. Rezultatele analizei economico-financiare ale entității urmează să fie anexate împreună cu concluziile și recomandările aferente la raportul de audit.

## CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Investigațiile efectuate în domeniul contabilității și auditului immobilizărilor corporale au permis formularea următoarelor **concluzii**:

1. În literatura de specialitate se conțin multiple concepte aferente immobilizărilor corporale. Cercetând standardele naționale și internaționale de contabilitate, normele contabile ale altor state, precum și prevederile Directivei 2013/34/UE, în capitolul 1 concluzionăm că cheltuielile ce țin de amenajarea terenurilor, lacurilor, pădurilor și altele, cum ar fi căile de acces, racordările la sursele de energie, apă, canalizare, îndiguiri, împrejurimi etc., nu sunt considerate immobilizări corporale distincte. Totodată, constatăm că nici activele biologice productive (plantele productive), după cum prevăd IAS 16, nici avansurile acordate aferente immobilizărilor corporale, cum specifică Directiva 2013/34/UE, nu sunt recunoscute ca elemente componente ale immobilizărilor corporale. Prin urmare, autorul a propus modificarea noțiunii de immobilizări corporale și completarea acesteia cu elemente noi.

2. În cadrul operațiunilor de recunoaștere și evaluare a immobilizărilor corporale, practicienii întâmpină diferite probleme pentru care nu există soluții definitive: recunoașterea immobilizărilor corporale intrate prin schimb sau cu titlu gratuit, determinarea cheltuielilor care urmează a fi incluse în costul de intrare, recepționarea în urma procurării de peste hotare a mijloacelor fixe cu anumite defecte sau lipsuri cantitative, cauzate din vina vânzătorului sau a transportatorului, reevaluarea unor immobilizări corporale complet uzate, precum și stabilirea claselor de immobilizări corporale la entitățile cu subdiviziuni amplasate geografic la o distanță mare între ele. În capitolele 1 și 2 ale prezentei teze au fost prezentate diferite soluții de depășire a acestor probleme, utilizând practicile naționale și internaționale, precum și opiniile savanților autohtoni și străini. Totodată, au fost elaborate anumite formulare de documente primare prezentate în anexa 7 și modelul de evaluare la valoarea justă din anexa 8, care au fost implementate de mai multe entități, accentuând valoarea practică a acestora.

3. Alegerea metodei de calcul a amortizării este succedată de anumite aspecte problematice precum stabilirea duratei de utilizare și a valorii reziduale a immobilizărilor corporale amortizate. SNC „Imobilizări necorporale și corporale” propune doar trei metode de amortizare. În practica internațională însă sunt și alte metode, avantajele cărora le-am demonstrat în capitolul 2 al prezentei cercetări. La contabilizarea costurilor ulterioare ale immobilizărilor corporale apar probleme, cum ar fi nedefinirea noțiunii de „capitalizare a costurilor ulterioare aferente immobilizărilor corporale” de către SNC și nereglementarea modului de perfectare documentară a costurilor ulterioare, dar și probleme aferente derecunoașterii acestora. Considerăm că definirea noțiunii „capitalizare” propusă de autor în capitolul 2 este fiabilă și

cuprinzătoare, iar soluțiile oferite pentru problemele menționate și formularul propus în anexa 11 s-au dovedit a fi eficiente prin implementarea lor de către mai multe entități.

4. Într-un mediu de afaceri în care în permanență se simte lipsa de capital și investiții oamenii de afaceri tind să se asocieze în comun sau împreună cu statul pentru a obține un anumit rezultat. Contabilității immobilizărilor corporale în condițiile parteneriatului public-privat i s-a acordat puțină atenție, cu excepția ultimei perioade în care au fost aprobate Indicațiile metodice. De aceea se regăsesc unele lacune și neclarități, cum ar fi necontabilizarea aportului partenerului public în evidența partenerului privat, reevaluarea acestuia, contabilizarea costurilor ulterioare etc. Totodată, Planul general de conturi contabile nu este adaptat la condițiile deținerii immobilizărilor corporale în baza contractului de parteneriat public-privat. Prin exemplele practice din capitolul 2 s-a încercat să se clarifice problemele menționate. În anexele 13 și 14 au fost propuse două note informative care urmează a fi prezentate de către parteneri.

5. Orice audit se realizează prin împărțirea situațiilor financiare în segmente sau părți componente mai mici. S-a demonstrat că pentru auditarea immobilizărilor corporale este necesară fragmentarea prin metoda pe compartimente sau pe conturi de evidență contabilă. La inițierea misiunii de audit a immobilizărilor corporale, de asemenea, este necesar de întocmit un chestionar analogic celui din anexa 19, pentru colectarea probelor de audit conform procedurilor prezentate în capitolul 3. O atenție deosebită s-a acordat modului de exprimare a opiniei de audit. Totodată, unii specialiști și practicieni recomandă efectuarea analizei economico-financiare a entității auditate în scopul asigurării continuității activității acesteia și fundamentării direcțiilor de valorificare a rezultatelor auditului, fiind propuși mai mulți indicatori, modul de calcul al cărora a fost prezentat în teză.

**Problemele științifico-aplicative de importanță majoră soluționate** prin intermediul prezentei investigații țin de perfecționarea contabilității recunoașterii și evaluării inițiale a immobilizărilor corporale (în special la formarea costului de intrare), de elucidarea unor aspecte ale evaluării ulterioare, amortizării și deprecierii immobilizărilor corporale, precum și de contabilizarea costurilor ulterioare aferente acestora. Sunt investigate aspectele problematice aferente contabilizării immobilizărilor corporale deținute în cadrul parteneriatului public-privat și sunt formulate recomandări de perfecționare a acesteia la partenerul privat. Sunt abordate unele probleme legate de auditarea immobilizărilor corporale, în special de planificare a misiunii de audit, colectare a probelor de audit și finalizare a misiunii de audit.

**Problemele nesoluționate în prezenta teză.** Considerăm că pe viitor cercetătorii ar trebui să studieze mai aprofundat amortizarea immobilizărilor corporale sub aspect fiscal. Totodată, o atenție deosebită ar trebui acordată problemei immobilizărilor corporale în contractele de societate civilă între partenerii privați, deoarece în prezenta teză acest contract a fost abordat



doar în cadrul parteneriatului public-privat. Nu în ultimul rând, este necesar să se cerceteze mai amănunțit auditul imobilizărilor corporale, deoarece în prezenta teză acest subiect nu a fost tratat suficient din cauza restricției privind volumul lucrării.

Pornind de la concluziile menționate mai sus, considerăm oportune următoarele **recomandări:**

**1.** În scopul asigurării concordanței componenței imobilizărilor corporale din RM cu normele internaționale și directivele UE, propunem să se introducă în SNC următoarele elemente de imobilizări corporale noi:

- amenajările de terenuri care să reprezinte cheltuielile efectuate cu amenajările de terenuri, lacurile și bălțile, cum ar fi: căile de acces, racordările la sursele de energie, apă, canalizare, îndiguiri, împrejmuiri etc.;

- activele biologice productive; și

- avansurile acordate pentru imobilizările corporale.

În acest context, se recomandă ca noțiunea de imobilizări corporale din SNC să fie modificată și completată cu elementele enumerate mai sus.

**2.** În cadrul operațiunilor de recunoaștere și evaluare a imobilizărilor corporale, recomandăm următoarele soluții:

- introducerea în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” a prevederilor privind tipurile de schimb, după cum a fost menționat în prezenta cercetare, și reintroducerea sursei de intrare prin plusurile constatate la inventariere,

- formarea costului de intrare respectându-se comparabilitatea situațiilor financiare: recunoașterea costurilor ce țin de pregătirea unui teren pentru construcții ulterioare ca cheltuieli curente; recunoașterea TVA la cheltuielile curente de către entitățile neplătitoare de TVA; stabilirea costurilor de intrare ale imobilizărilor corporale procurate la prețuri simbolice la valoarea lor justă;

- utilizarea modelului de determinare a valorii juste pentru imobilizările corporale intrate fără o valoare stabilită documentar (anexa 8) și a actului de recepție a bunurilor neconforme (anexa 7), care se va completa la sosirea transportatorului în punctul de descărcare;

- stabilirea claselor de reevaluare ținându-se cont nu doar de natura imobilizărilor corporale, ci și de destinația sau amplasarea lor geografică și utilizarea actului de reevaluare a imobilizărilor corporale din anexa 10.

**3.** În vederea perfecționării amortizării imobilizărilor corporale, insistăm pe includerea în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și a altor metode de amortizare, cum ar fi: metoda accelerată, metoda „pool” și metoda „softy”, avantajele cărora le-am demonstrat în această cercetare. Recomandăm introducerea în SNC menționat a noțiunii „capitalizarea costurilor

ulterioare aferente imobilizărilor corporale” care să semnifice „adăugarea la valoarea contabilă a unei imobilizări corporale a costurilor ulterioare care au contribuit la extinderea duratei de utilizare, sporirea capacității acesteia, obținerea de îmbunătățiri substanțiale ale calității producției și/sau reducerea substanțială a costurilor de producție”, precum și utilizarea modelului procesului-verbal de confirmare a costurilor ulterioare (anexa 11). Recomandăm, de asemenea, transferarea imobilizărilor corporale care urmează a fi înstrăinate în componența stocurilor doar în cazul în care acestea sunt supuse unor pregătiri pentru vânzare și luarea în calcul a consecințelor negative care ar putea prejudicia entitatea în urma înstrăinării unei imobilizări corporale subvenționate, precum și transmiterea în folosință a instalațiilor de gaze, apă, energie electrica etc. în baza unui contract de comodat către operatorul de sistem și nicidecum transmiterea acestora cu titlu gratuit.

4. Pornind de la necesitatea promovării în rândurile entităților private a parteneriatului public-privat, considerăm oportună modificarea noțiunii de parteneriat public-privat care să fie definită ca „un contract încheiat între partenerul public și cel privat, în scopul desfășurării activităților de interes public, în care partenerii contabilizează corespunzător resursele, riscurile și beneficiile acestuia astfel încât toate părțile implicate sunt recompensate, iar interesul public este asigurat prin monitorizarea permanentă a modului de derulare a proiectului”. De asemenea, este necesar ca în reglementările contabile să fie incluse prevederile privind prezentarea informațiilor de către partenerii publici și privați conform unei note informative privind imobilizările corporale, similară celor din anexele 13 și 14, pentru a se evita neconcordanțele privind valoarea obiectului la ambii parteneri.

5. În scopul desfășurării calitative și eficiente a auditului imobilizărilor corporale, recomandăm aplicarea metodei pe compartimente sau conturi de evidență contabilă, deoarece metoda ciclurilor nu cuprinde în totalitate imobilizările corporale. Înainte de începerea auditului imobilizărilor corporale, propunem să se prezinte contabilului-șef al entității auditate un chestionar identic cu cel din anexa 19, pentru a înțelege mai clar modul de contabilizare a imobilizărilor corporale la entitatea auditată. La exprimarea unei opinii de audit, alta decât cea fără rezerve, avertizăm ca auditorul să se refere în raport la toate aspectele care au dus la formularea unei astfel de opinii. Totodată, atunci când este imposibilă emiterea unei opinii după auditarea imobilizărilor corporale sau auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau contrară, recomandăm să se aducă explicații clare și fiabile, pentru a nu-i induce în eroare pe utilizatorii unui astfel de raport. Considerăm că la finalul misiunii de audit, este necesară efectuarea analizei economico-financiare a imobilizărilor corporale, în baza formulelor prezentate în această teză, în scopul fundamentării direcțiilor de valorificare a rezultatelor auditului.

## BIBLIOGRAFIE

### În limba română

1. APOSTU, Andrei. Aprecieri comparative privind deprecierea activelor imobilizate conform reglementărilor contabile naționale și internaționale. In: *Conferința Științifică Internațională „Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile”*, 4 aprilie 2014. Chișinău: ASEM, 2014, pp. 207-210. ISBN 978-9975-75-710-2.
2. APOSTU, Andrei. Avantajele aplicării metodelor accelerate de calculare a amortizării mijloacelor fixe. In: *Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”*, 25-26 septembrie 2015. Chișinău: ASEM, 2015, vol. 3, pp. 169-175. ISBN 978-9975-75-714-0.
3. APOSTU, Andrei. Efectele modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale. In: *Conferința Științifică Internațională consacrată celei de-a 25-a aniversări a ASEM „25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic”*, 23-24 septembrie 2016. Chișinău: ASEM, 2016, vol. 4, pp. 112-116. ISBN 978-9975-75-838-3.
4. ARENS, A.A. et al. *Audit : O abordare integrată*. Chișinău: ARC, 2003. 949 p. ISBN 9975-61-290-3.
5. BALTES, Nicolae, CIUHUREANU, Alina-Teodora. *Contabilitate financiară*. Sibiu: Universitatea „Lucian Blaga”, 2014. 370 p. ISBN 978-606-12-0646-9.
6. BĂDICU, Galina, CARAMAN, Stela. *Bazele contabilității : note de curs*. Chișinău: S. n., 2001. 168 p.
7. BĂLUNĂ, R., SANDU, M. Aspecte contabile și fiscale specifice diferențelor din reevaluarea și gestionarea imobilizărilor corporale. In: *Analele Universității din Craiova. Seria: Științe economice*. Craiova: UCV, 2008, vol. 4, pp. 1019-1024. ISSN 1223-365X.
8. BĂRBĂCIORU, V., SANDU, M.. Alternative în evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale. In: *Analele Universității din Craiova. Seria: Științe economice*. Craiova: UCV, 2001, pp. 34-39. ISSN 1223-365X.
9. BEȚIANU, L. Sistemul integrat al contabilității mediului. In: *Revista Tinerilor Economiști*. 2005, nr. 4, pp. 78-84. ISSN 1583-9982.
10. BIC, Ivan. *Uciotul de buhgalterie în colhozuri*. Chișinău: Editura de Stat a Moldovei, 1950. 374 p.
11. BORFOAIA, Alexandrina Teodora. Ajustări din depreciere – metodă de evaluare a riscurilor și incertitudinilor în contabilitate. In: *Simpozionul internațional al tinerilor*

- cercetători, 28-29 aprilie 2010*. Chișinău: ASEM, 2010, pp. 379-381. 978-9975-75-543-6.
12. BOTEZ, D. Studiu privind necesitatea elaborării unui model al riscului de audit. In: *Audit financiar*. 2015, nr. 5, pp. 3-8. ISSN 1583-5812.
  13. BOULESCU, M., GĂDĂU, L.. Segmente privind planificarea auditului situațiilor financiare. In: *Finanțe, bănci, asigurări*, 2007, nr. 3, pp. 13-17. ISSN 1453-7524.
  14. BOULESCU, M., GHITA, M., MAREȘ, V. *Fundamentele auditului*. București: Didactică și Pedagogică, 2001. 233 p. ISBN 973-30-2041-9.
  15. BREBAN, L. Investiții imobiliare versus proprietăți imobiliare. In: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2015, nr. 7, pp. 26-30. ISSN 1454-9263.
  16. BRÎNZILA, L. Unele aspecte ale contabilității transferurilor la investiții imobiliare conform modelului bazat pe valoarea justă. In: *Fin – Consultant*. 2010, nr. 1, pp. 80-85. ISSN 1857-0216.
  17. BRÎNZILA, L. Unele aspecte de recunoaștere și evaluare a investițiilor imobiliare. In: *Fin – Consultant*. 2009, nr. 11, pp. 61-65. ISSN 1857-0216.
  18. BRÎNZILA, Liuba. Delimitări conceptuale privind investițiile imobiliare. In: *Simpozionul internațional al tinerilor cercetători, 28-29 aprilie 2010*. Chișinău: ASEM, 2010, pp. 306-308. ISBN 978-9975-75-543-6.
  19. BUCUR, V. Cu privire la fundamentarea selectării metodei de amortizare a mijloacelor fixe de către entitate. In: *Analele Academiei de Studii Economice din Moldova*. Chișinău: ASEM, 2010, pp. 304-309. ISBN 978-9975-75-534-4.
  20. BUCUR, Vasile, IONIȚA, Nadejda. Cu privire la identificarea și testarea activelor la depreciere. In: *Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări”, 5 aprilie 2013*. Chișinău: ASEM, 2013, pp. 81-86. ISBN 978-9975-4242-7-1.
  21. BUCUR, Vasile, IONIȚĂ, Nadejda. Aspecte aferente termenilor „amortizarea” și „deprecierea” activelor imobilizate. In: *Conferința Științifică Internațională „60 de ani de învățământ economic superior în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic”, 27-28 septembrie 2013*. Chișinău: ASEM, 2013, vol. 2. pp. 184-187. ISBN 978-9975-75-668-6.
  22. BUCUR, Vasile, ȘEVCIUC, Tatiana. *Contabilitatea resurselor naturale și a exploatării acestora*. Chișinău: UASM, 2009. 223 p. ISBN 978-9975-64-182-1.
  23. BUCUR, Vasile. Cu privire la identificarea activelor la depreciere și la valoarea recuperabilă acestora. In: *Conferința Științifică Internațională „Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea*

- durabilă a profesiei contabile”, 4 aprilie 2014. Chișinău: ASEM, 2014, pp. 39-44. ISBN 978-9975-75-710-2.*
24. BUCUR, Vasile. *Particularități ale contabilității în transportul auto*. Chișinău: Cartier Educațional, 2008. 168 p. ISBN 978-9975-79-510-4.
  25. BUCUR, Vasile. Unele probleme ale contabilității resurselor naturale. In: *Conferința internațională „Problemele contabilității și auditul în condițiile globalizării”, 15-16 aprilie 2005*. Chișinău: ASEM, 2005, pp. 13-16. ISBN 9975-75-289-6.
  26. BUNEA, Ș. Politici contabile pentru o raportare financiară mai relevantă. Tratamente contabile ale costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale. Partea I. In: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2014, nr. 10, pp. 24-30. ISSN 1454-9263.
  27. BUNEA, Ș. Vulnerabilitățile conceptului de amortizare utilizat în referențialul IFRS – subiect de dezbatere și de revizuire a unor standarde. In: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2014, nr. 7, pp. 30-35, ISSN 1454-9263.
  28. Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară [online]. [citat 24.06.2019]. Disponibil: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>
  29. Care este baza impozabilă pentru bunurile imobiliare și terenurile care nu au fost evaluate în scopul impozitării? ©2019 [citat 10.09.2019]. Disponibil: <https://www.fisc.md/ShowQuestions.aspx?category=579773dd-d59e-4c8b-9044-1d6d656fa90f&nr=5.4.2>
  30. Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale: HG nr. 338 din 21 martie 2003. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2003, nr. 62-66 [citat 16.07.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/16434#>
  31. CĂLIN, Oprea, RISTEA, Mihai. *Bazele contabilității*. București: Editura Didactică și Pedagogică. București, 2004. 364 p. ISBN 973-30-1421-4.
  32. CERNUȘCA, L. Amortizare contabilă versus amortizare fiscală. In: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2017, nr. 3, pp. 10-19. ISSN 1454-9263.
  33. CERNUȘCA, L. Tratatment contabil și fiscal privind reevaluarea imobilizărilor corporale în viziunea OMFP nr. 1.802/2014. In: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2015, nr. 3, pp. 31-35. ISSN 1454-9263.
  34. CERNUȘCA, L. Tratatmentul contabil privind investițiile imobiliare. In: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2015, nr. 8, pp. 27-32. ISSN 1454-9263.
  35. CIOBANU, Veaceslav. *Achiziție de teren cu construcție veche spre demolare: aspecte contabile și fiscale* [online]. [citat 10.08.2019]. Disponibil: <https://www.contabilsef.md/ro-achizi-ie-de-teren-cu-construc-ie-veche-spre-demolare-aspecte-contabile-i-fiscale-ru-en-51915/>

36. CIOBANU, Veaceslav. *Transfer de active întreprinderilor specializate – aspecte contabile și fiscale* [online]. [citată 12.03.2019]. Disponibil: <https://www.contabilsef.md/transfer-de-active-intreprinderilor-specializate-aspecte-contabile-si-fiscale/>
37. CÎNDEA, Moise. *Audit financiar-contabil*. Chișinău: Tehnica-Info, 2015. 175 p. ISBN 978-9975-63-390-1.
38. CÎRLIGEL, G., MĂRCULESCU, I., PUCHIȚĂ, V., DEMETRESCU, C. *Bazele evidenței contabile*. București: Științifică, 1960. 424 p.
39. Codul civil al Republicii Moldova: nr. 1107 din 06 iunie 2002. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2019, nr. 66-75 [citată 21.06.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/112573#>
40. Codul de guvernanță corporativă: Hotărârea Comisiei Naționale a Pieței Financiare nr. 67/10 din 24 decembrie 2015. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2016, nr. 49-54 [citată 01.10.2019]. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=363619>
41. Codul fiscal al Republicii Moldova: nr. 1163 din 24 aprilie 1997. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 1997, nr. 62 [citată 26.08.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/113191#>
42. Codul Transporturilor Rutiere al Republicii Moldova: nr. 150 din 17 iulie 2014. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2014, nr. 247-248 [citată 04.10.2019]. Disponibil: [http://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=110129&lang=ro](http://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110129&lang=ro)
43. Comunicatul informativ al Ministerului Finanțelor: nr. 26 din 10.03.2008. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2008, nr. 63-65 [citată 05.03.2019]. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=327426>
44. COSMA, D., GÎLCEAVĂ, S.A. Parteneriatul public-privat. Indicatori de evaluare. In: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2015, nr. 1, pp. 5-8. ISSN 1454-9263.
45. COTOROS, Inga. Aspecte privind delimitarea relației amortizare – depreciere – reevaluare. In: *Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări”, 5 aprilie 2013*. Chișinău: ASEM, 2013, pp. 122-125. ISBN 978-9975-4242-7-1.
46. COTOROS, Inga. Considerații privind contabilitatea costurilor de înverzire și amenajare a spațiilor. In: *Conferința științifico-practică națională cu genericul: Oportunități de dezvoltare a contabilității, auditului și finanțelor alinate noilor reglementări contabile: dedicate jubiliarului Tudor Tuhari*. Chișinău: UCCM, 2015, pp. 99-102. ISBN 978-9975-81-005-0.

47. CRAVCENCO, Fiodor. *Uciotul în colhozuri*. Chișinău: Editura de Stat a Moldovei, 1948. 85 p.
48. CRĂCIUN, Ștefan. *Controlul și auditul financiar. Expertiză contabilă*. București: Economică, 2002. 616 p. ISBN 973-590-552-3.
49. CRIVEANU, M., PÎRVU, C., BĂLUNĂ, R. Metodele de amortizare utilizate în România și tendințe de perspectivă în condițiile unei contabilități europene. In: *Analele Universității din Craiova. Seria: Științe economice*. Craiova: Universitaria. 2005, vol. 1, nr. 33, pp. 55-62. ISSN 1223-365X.
50. CURCHIN, A. Documentarea activității de audit, aspecte practice. In: *Buletin informativ. Curtea de Conturi a RM*. 2012, nr. 1-2, pp. 108-113.
51. CUZNEȚOV, A. Concepte generale privind concesiunea. In: *Revista Națională de Drept*. 2014, nr. 10, pp. 22-23. ISSN 1811-0770.
52. DAVID-SOBOLEVSCHI, I. Impactul metodelor de amortizare asupra rezultatelor economico-financiare ale întreprinderii. In: *Finanțe, bănci, asigurări*. 2004, nr. 2, pp. 16-18. ISSN 1453-7524.
53. DIMA, M., ȚIRIULNICOVA, N. Aspecte contabile și fiscale privind unele operațiuni cu investițiile imobiliare. In: *Contabilitate și audit*. 2014, nr. 8. pp. 24-28. ISSN 1813-4408.
54. DIMA, Marcela, ȚIRIULNICOVA, Natalia. Costurile de constituire a unui punct nou de vânzare: aspecte contabile și fiscale. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2018, nr. 8 [citât 15.03.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=7890>
55. DIMA, Marcela. Privind lipsa obligației de a calcula TVA la acordarea sconturilor de către furnizor. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2012, nr. 6, [citât 02.02.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://www.contabilitate.md/?mod=article&id=4990>
56. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului [online]. [citât 02.08.2019]. Disponibil: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&from=RO>
57. DOBROȚEANU, Laurențiu, DOBROȚEANU, Camelia Liliana. *Audit. Concepte și practici : abordare națională și internațională*. București: Editura Economică, 2002. 320 p. ISBN 973-590-713-5.
58. DUȚULESCU, S. Cercetare privind tratamentul contabil al imobilizărilor corporale. In: *Audit financiar*. 2015, nr. 9, pp. 48-57. ISSN 1583-5812.

59. EPURAN, Mihail, BABAITA, Valeria. *Bazele contabilității: noul sistem contabil*. Timișoara: Editura de Vest, 1994. 248 p. ISBN 973-36-0216-7.
60. Expertiză, evaluare și suport în comerțul internațional, ©2019 [citat 11.09.2019]. Disponibil: <https://expertiza.chamber.md/expertiza-evaluare-si-suport-in-comertul-international/>
61. FIRESCU, V. Amortizarea imobilizărilor corporale din perspectiva standardelor internaționale. In: *Gestiunea și contabilitatea firmei*. 2004, nr. 5, pp. 2-6. ISSN 1453-7516.
62. FLOREA, Maria, BAJAN, Maia. Proceduri de audit în estimarea riscului de fraudă. In: *Simpozionul științific al tinerilor cercetători, ediția a 13-a, 24-25 aprilie 2015*. 2015, vol. 2, pp. 127-129. ISBN 978-9975-75-749-2.
63. FOALEA, Lidia, TOSTOGAN, Pavel. Tratatamentul contabil și fiscal al operațiunilor de concesiune la concesionar. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2015, nr. 7 [citat 14.06.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=6405>
64. FRECĂUȚEANU, Alexandru. *Contabilitatea pentru profesioniști*. vol. I. Chișinău: Print-Caro, 2015. 734 p. ISBN 978-9975-56-276-8.
65. FRUNZE, Rodica. Conceptul de depreciere în evaluare și tipurile sau cauzele deprecierii. In: *Conferința Științifică Internațională „Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile”, 4 aprilie 2014*. Chișinău: ASEM, 2014, pp. 231-234. ISBN 978-9975-75-710-2.
66. GHEORGHE, D. Contabilitatea amortizării imobilizărilor. In: *Finanțe, bănci, asigurări*. 2005, nr. 5, pp. 33-38. ISSN 1453-7524.
67. GHEORGHE, D. Contabilitatea imobilizărilor corporale și financiare. In: *Gestiunea și contabilitatea firmei*. 2005, nr. 7, pp. 9-19. ISSN 1453-7516.
68. GHEORGHE, D. Contabilitatea imobilizărilor corporale. In: *Finanțe, bănci, asigurări*. 2005, nr. 5, pp. 39-44. ISSN 1453-7524.
69. GRAUR, Anatol. Proprietatea investițională: probleme ale constatării și evaluării. In: *Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”, 25-26 septembrie 2009*. Chișinău: ASEM, 2009. vol. 2, pp. 298-302. ISBN 978-9975-75440-8.
70. GRIGOROI, Lilia, LAZARI, Liliana. *Contabilitatea întreprinderii*. Chișinău: Cartier, 2017. 651 p. ISBN 978-9975-86-139-7.
71. GRIGOROI, Lilia. Abordări contabile asupra contractului de societate în cadrul parteneriatului public-privat. In: *Conferința Științifică Internațională „Republica*



- Moldova: 20 de ani de reforme economice*”, 23-24 septembrie 2011. Chișinău, 2011, vol. 2. pp. 260-264. ISBN 978-9975-75-586-3.
72. GRIGOROI, Lilia. Parteneriatul public privat – de la teorie la practică. In: *Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”*, 24-25 septembrie 2010. Chișinău: ASEM, 2011, vol. 2, pp. 205-208. ISBN 978-9975-75-548-1.
73. GRUMEZA, Dumitru. Raportul de audit – rezultatul muncii auditorului. In: *Conferința Științifică Internațională „RM: 20 de ani de reforme economice”*, 23-24 septembrie 2011. Chișinău: ASEM, 2011, vol. 2, pp. 282-284. ISBN 978-9975-75-588-7.
74. HAREA, Ruslan, GRAUR, Anatol. Particularitățile contabilității operațiilor de concesiune. In: *Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”*, 24-25 septembrie 2010. Chișinău: ASEM, 2011, vol. 2, pp. 238-240. ISBN 978-9975-75-550-4.
75. Hotărârea Guvernului României privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe: nr. 276 din 1 iulie 2013. În: *Monitorul Oficial al României* [online]. 2013. nr. 313 [citată 05.06.2019]. Disponibil: <https://codfiscal.net/35383/hg-2762013-stabilirea-valorii-de-intrare-a-mijloacelor-fixe>
76. HURLOIU, L.R., RUSU, B.F., HURLOIU, I.I. *Audit financiar statutar*. Chișinău: Print-Caro, 2018. 299 p. ISBN 978-9975-56-528-8.
77. IACHIMOVSCI, Anatolie. Auditul riscurilor denaturărilor semnificative a rapoartelor financiare. In: *Conferința Științifică Internațională „Republica Moldova: 20 de ani de reforme economice”*, 23-24 septembrie 2011. Chișinău: ASEM, 2011, pp. 288-291. ISBN 978-9975-75-587-0.
78. IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” [online]. [citată 10.06.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
79. IAS 16 „Imobilizări corporale” [online]. [citată 12.06.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
80. IAS 36 „Deprecierea activelor” [online]. [citată 01.05.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
81. IAS 40 „Investiții imobiliare” [online]. [citată 02.05.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
82. IAS 41 „Agricultura” [online]. [citată 01.05.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
83. IFRS 11 „Angajamente comune” [online]. [citată 11.06.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>

84. IFRS 13 „Evaluarea la valoarea justă” [online]. [citat 12.06.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
85. IFRS 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale” [online]. [citat 10.05.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
86. ILINCUȚĂ, Lucian-Dorel. *Contabilitatea curentă și raportarea financiară a imobilizărilor corporale*. București: Fundația România de Mâine, 2011. 332 p. ISBN 978-973-163-593-4.
87. Indicații metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat: Ordinul MF nr. 192 din 12 noiembrie 2018. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2018, nr. 430-439 [citat 17.07.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/111830>
88. INEOVAN, F., CACIUC, L., DUMITRESCU, D. *Contabilitate aprofundată*. Timișoara: Mirton, 2013. 338 p. ISBN 978-973-52-1340-4.
89. IONAȘ, C., CURPĂN, A.M. Confirmările ca probe ale auditului. Obținerea și interpretarea dovezilor primite. In: *Gestiunea și contabilitatea firmei*. 2004, nr. 5, pp. 44-46. ISSN 1453-7516.
90. ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit” [online]. [citat 11.07.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/sia-%C8%99i-codul-etic-emise-de-ifac-anul-2015-recep%C8%9Bionate-de-ministerul-finan%C8%9Belor>
91. ISA 320 „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit” [online]. [citat 10.08.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/sia-%C8%99i-codul-etic-emise-de-ifac-anul-2015-recep%C8%9Bionate-de-ministerul-finan%C8%9Belor>
92. ISA 500 „Probe de audit” [online]. [citat 10.07.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/sia-%C8%99i-codul-etic-emise-de-ifac-anul-2015-recep%C8%9Bionate-de-ministerul-finan%C8%9Belor>
93. ISA 700 „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare” [online] [citat 20.07.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/sia-%C8%99i-codul-etic-emise-de-ifac-anul-2015-recep%C8%9Bionate-de-ministerul-finan%C8%9Belor>
94. ISA 705 „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent” [online]. [citat 10.08.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/sia-%C8%99i-codul-etic-emise-de-ifac-anul-2015-recep%C8%9Bionate-de-ministerul-finan%C8%9Belor>

95. JALBĂ, Z., PĂUN, O., GIURGEA, I., DRĂGNEI, M. *Contabilitate agricolă*. București: Didactică și Pedagogică, 1977. 242 p.
96. LAZARI, Igor, VRAGALEVA-PLATIȚA, Alina. Cu privire la valoarea de intrare a unui mijloc fix. In: *Monitorul fiscal FISC.md* [online]. 2017, nr. (2) 36 [citată 09.05.2019]. ISSN 1857-3991. Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/questions/cu-privire-la-valoarea-de-intrare-a-unui-mijloc-fix.html>
97. Legea contabilității și raportării financiare: nr. 287 din 15 decembrie 2017. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2018, nr. 1-6 [citată 21.06.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/110399>
98. Legea cu privire la concesiunile de lucrări și concesiunile de servicii: nr. 121 din 05 iulie 2018. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2018, nr. 309-320 [citată 20.04.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/105485>
99. Legea cu privire la parteneriatul public-privat: nr. 179 din 10 iulie 2008. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2008, nr. 165-166 [citată 20.03.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/110569>
100. Legea cu privire la resursele naturale: nr. 1102 din 06 februarie 1997. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 1997, nr. 40 [citată 02.04.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/109389#>
101. Legea privind auditul situațiilor financiare: nr. 271 din 15 decembrie 2017. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2018, nr. 7-17 [citată 22.06.2019]. Disponibil: [http://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=110387&lang=ro](http://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110387&lang=ro)
102. Legea privind Codul fiscal al României: nr. 227 din 8 septembrie 2015. In: *Monitorul Oficial al României* [online]. 2015, nr. 688 [citată 22.03.2019]. Disponibil: [https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod\\_fiscal\\_norme\\_24052017.htm](https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_24052017.htm)
103. LUSK, E.J., HALPERIN, M. Investigarea selectivă a transpozițiilor în contextul auditului: studiul activităților de reefectuare și recalculare. Extinderi practice asupra probelor Cowton. In: *Audit financiar*. 2015, nr. 4, pp. 25-31. ISSN 1583-5812.
104. MANOLI, M., ZLATINA, N. Pragul de semnificație: factor important în planificarea și desfășurarea unui audit. In: *Analele Academiei de Studii Economice din Moldova, ed. a 11-a. 2013*, nr. 1, pp. 162-173. ISBN 978-9975-75-650-1.
105. MANOLI, Mihail. Reflecții privind calitatea lucrărilor de audit. In: *Conferința Științifică Internațională consacrată celei de-a 25-a aniversări a ASEM „25 de ani de reformă economică în RM: prin inovare și competitivitate spre progres economic”, 23-24 septembrie 2016*. Chișinău: ASEM, 2016, vol. 4, pp. 72-77. ISBN 978-9975-75-838-3.

106. MĂRZA, Ștefan. *Contabilitatea unităților lucrativă*. Sibiu: Continent, 1994. 375 p. ISBN 973-95256-0-3.
107. MENU, M., AFANASE, C., PANAITESCU, I., VILAIA, D. *Audit financiar*. Chișinău: Tehnica-info, 2009. 298 p. ISBN 978-9975-63-182-2.
108. MORARIU, Ana, ȚURLEA, Eugeniu. *Auditul financiar contabil*. București: Economică, 2001. 224 p. ISBN 973-590-456-X.
109. MUNTEANU, V. et al. *Audit financiar-contabil Concepte, metodologie, reglementări, cazuri practice*. București: Universitară, 2016. 505 p. ISBN 978-606-28-0397-1.
110. MUNTEANU, V. et al. *Bazele contabilității*. București: PRO Universitaria, 2009. 340 p. ISBN 978-973-129-457-5.
111. MUNTEANU, V., ZUCA, M., TINTA, A.E., ZUCA, Ș. *Bazele contabilității*. București: Lumina Lex, 2003. 429 p. ISBN 973-588-696-0.
112. NĂFTĂNĂILĂ, C. Angajamentul de audit al situațiilor financiare. In: *Tribuna economică*. 2009, nr. 5, pp. 71-73. ISSN 1018-0451.
113. NEAMȚU, H., ROMAN, A. G., ȚURLEA, E. *Audit financiar : misiuni de asigurare și servicii conexe*. București: Economică, 2012. 207 p. ISBN 978-973-709-583-1.
114. NEDERIȚA, A. et al. *Contabilitate financiară*. Chișinău: ACAP, 2003. 637 p. ISBN 9975-9702-1-4.
115. NEDERIȚA, A. Privind modul de contabilizare a costurilor ulterioare capitalizate. In: *Contabilitate și audit*. 2019, nr. 3, pp. 52. ISSN 1813-4408.
116. NEDERIȚA, Alexandru, APOSTU, Andrei. Recomandări practice privind contabilitatea și impozitarea costurilor de reparație a bunurilor închiriate. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2016, nr. 4 [citată 12.06.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=6732>
117. NEDERIȚA, Alexandru, FOALEA, Lilia. Particularitățile contabilității proprietății publice primite în gestiune economică. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2012, nr. 5 [citată 03.05.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://www.contabilitate.md/?mod=article&id=4913>
118. NEDERIȚA, Alexandru, FOALEA, Lilia. Privind contabilizarea costurilor de defrișare a plantației perene în cazul utilizării terenului pentru construcția unui obiect imobil. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2018, nr. 4 [citată 10.04.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=7748>

119. NEDERIȚA, Alexandru, FOALEA, Lilia. Privind contabilizarea TVA aferente construcției unui obiect imobil în cazul schimbării destinației acestuia, care a fost dedusă anterior. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2018, nr. 3 [citată 14.05.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=7707>
120. NEDERIȚA, Alexandru. Privind modul de contabilizare a diferențelor din reevaluarea mijloacelor fixe. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2018, nr. 5 [citată 12.06.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=7789>
121. NEDERIȚA, Alexandru. Privind reevaluarea unui obiect de mijloace fixe complet amortizat. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2018, nr. 5 [citată 12.06.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=7791>
122. NEDERIȚA, Alexandru. Privind stabilirea duratelor de utilizare a obiectelor de mijloace fixe în scopuri contabile. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2016, nr. 3 [citată 11.06.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=6701>
123. NEDERIȚA, Alexandru. Privind transferarea mijloacelor fixe destinate vânzării în componența stocurilor. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2016, nr. 3 [citată 11.06.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=6700>
124. NEDERIȚA, Alexandru. Reevaluarea imobilizărilor corporale: tratamente și opțiuni contabile. In: *Conferința Științifică Internațională consacrată celei de-a 25-a aniversări a ASEM „25 de ani de reformă economică în RM: prin inovare și competitivitate spre progres economic”*. Chișinău: ASEM, 2016, vol. 4, pp. 98-102. ISBN 978-9975-75-838-3.
125. NEEDLES, B.E., ANDERSON, H.R, CALDWELL, J.C. *Principiile de bază ale contabilității*. Chișinău: ARC, 2000. 1240 p. ISBN 9975-61-131-1.
126. NEGARĂ, G. Aspecte contabile privind modelul de reevaluare a imobilizărilor corporale. In: *Contabilitate și audit*. 2015, nr. 9, pp. 9-12. ISSN 1813-4408.
127. NEGARĂ, Ghenadie. Particularitățile contabilității în ACC. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2017, nr. 9 [citată 12.05.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=7477>
128. Ordinul MF cu privire la aprobarea modificărilor la Ordinul MF nr. 118/2013: nr. 48 din 12 martie 2019. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2019, nr. 101-107 [citată 04.04.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/113039>
129. PANUȘ, Valentina, ZLATINA, Natalia. Aplicarea deprecierei activelor conform noilor prevederi contabile. In: *Monitorul fiscal FISC.md* [online]. 2015, nr. 4 (26) [citată 17.07.2019]. ISSN 1857-3991. Disponibil: [https://monitorul.fisc.md/NAS/aplicarea\\_deprecierei\\_activelor\\_conform\\_noilor\\_prevederi\\_contabile.html](https://monitorul.fisc.md/NAS/aplicarea_deprecierei_activelor_conform_noilor_prevederi_contabile.html)

130. PANUȘ, Valentina, ZLATINA, Natalia. Despre diferența dintre deprecierea și reevaluarea mijlocului fix. In: *Monitorul fiscal FISC.md* [online]. 2015, nr. 2 (24) [citată 17.07.2019]. ISSN 1857-3991. Disponibil: [https://monitorul.fisc.md/practice\\_accounts/despre-diferenta-dintre-deprecierea-si-reevaluarea-mijlocului-fixsup1-sup.html](https://monitorul.fisc.md/practice_accounts/despre-diferenta-dintre-deprecierea-si-reevaluarea-mijlocului-fixsup1-sup.html)
131. PARASCHIVESCU, D., NIȚĂ, N. Riscul de audit financiar-contabil. In: *Tribuna economică*. 2008 nr. 14, pp. 58-62. ISSN 1018-0451.
132. PÂRVU, C., BĂLUNĂ, R., GOAGĂRĂ, D. Standardele internaționale de contabilitate și reevaluarea imobilizărilor corporale. In: *Gestiunea și contabilitatea firmei*. 2004, nr. 2, pp. 7-11. ISSN 1453-7516.
133. PERCINSCHI, N. Parteneriatul public-privat: Forme, probleme, abordări. In: *Intellectus*. 2014, nr. 3, pp. 54-58. ISSN 1810-7079.
134. Planul general de conturi contabile aprobat prin Ordinul MF nr. 119 din 06 august 2013. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, nr. 233-237 [citată 04.09.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/planul-general-de-conturi-contabile-aprobat-prin-ordinul-nr119>
135. POP, A., DEACONU, S.C. Active. Active biologice. Modelul sezonității în agricultură. În: *Economie teoretică și aplicată*. 2008, nr. 7, pp. 3-18. ISSN 1841-8678.
136. POPA, Adriana Florina. Tratatamentul avansurilor comerciale. In: *CECCAR Business Magazine* [online]. 2016, nr. 10. ISSN 2601-8985 [citată 04.09.2019]. Disponibil: <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/tratatamentul-avansurilor-comerciale-a445/>
137. POPA, N. Tratatamentul investițiilor imobiliare conform noilor reglementări contabile. In: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2015, nr. 6. pp. 27-31. ISSN 1454-9263.
138. **POPOVICI, M.** Probleme ale contabilității imobilizărilor corporale în condițiile parteneriatului public-privat. In: *In-Extenso*. 2019, nr. 6, pp. 107-112. ISSN 2360-0675.
139. **POPOVICI, M.** Reflecții privind contabilitatea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale. In: *Studia Universitatis Moldaviae*. 2018, nr. 2 (112), pp. 92-98. ISSN 1857-2073.
140. **POPOVICI, M.** Unele aspecte și metode noi privind amortizarea imobilizărilor corporale. In: *Economica*. 2019, nr. 2 (108), pp. 79-88. ISSN 1810-9136.
141. **POPOVICI, M.** Unele probleme ale contabilității derecunoașterii imobilizărilor corporale. In: *Economica*. 2017, nr. 4 (102), pp. 120-125. ISSN 1810-9136.
142. **POPOVICI, Mihai.** Aspecte problematice privind evaluarea contabilă a imobilizărilor corporale. In: *Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și*



- profesia contabilă în era provocărilor*”, ediția a VI-a, 5-6 aprilie 2017. Chișinău: ASEM, 2017, pp. 101-106. ISBN 978-9975-127-50-9.
143. **POPOVICI, Mihai.** Avansuri acordate pentru imobilizările corporale: tratamente contabile și fiscale. In: *Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”*, 22-23 septembrie 2017. Chișinău: ASEM, 2017, vol. III, pp. 176-181. ISBN 978-9975-75-897-0.
144. **POPOVICI, Mihai.** Unele aspecte privind evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale. In: *Conferința Științifică Internațională „Perspectivele și problemele integrării în spațiul european al cercetării și educației”*, 7 iunie 2017. Cahul: Universitatea de Stat „Bogdan Petriceicu Hașdeu”, 2017, vol. I, pp. 166-170. ISBN 978-9975-88-019-0.
145. Privind includerea TVA în costul de intrare a obiectelor procurate de întreprinderile neînregistrate ca plătitori de TVA: Scrisoarea MF al RM nr. 14/3-06/40 din 01.02.2017 [online]. [citată 19.03.2019]. Disponibil: <https://www.contabilsef.md/ro-privind-includerea-tva-costul-de-intrare-a-obiectelor-procurate-de-treprinderile-ne-registrate-ca-pl-titori-de-tva-sc-nr-14-3-06-40-din-01-02-2017-ru-en-50086/>
146. Privind obligațiile fiscale în cadrul unui contract de societate civilă: scrisoarea SFS nr. 13 din 20.05.2016 [online]. [citată 05.03.2019]. Disponibil: <https://www.contabilsef.md/ro-obliga-ii-fiscale-cadrul-unui-contract-de-societate-civil-sc-nr-26-08-4-3-11-4-8796-3970-din-26-05-2016-ru-en-48881/>
147. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate: Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014. In: *Monitorul Oficial al României* [online]. 2014, nr. 963 [citată 09.04.2019]. Disponibil: <https://codfiscal.net/42096/omfp-18022014-reglementarile-contabile-privind-situatiile-financiare-anuale-individuale-si-situatiile-financiare-anuale-consolidate>
148. Regulamentul cu privire la modul de transmitere a bunurilor proprietate publică: HG nr. 901 din 31 decembrie 2015. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2016, nr. 01 [citată 17.06.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/94482>
149. Regulamentul privind condițiile, ordinea și procedura de acordare a mijloacelor Fondului Național de Dezvoltare a Agriculturii și Mediului Rural: HG nr. 455 din 21 iunie 2017. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2017, nr. 201-213 [citată 21.02.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/113774>
150. RISTEA, M., CIUCUR, E., OȚOIU, A., VÎLSAN, A. *Contabilitate*. București: Didactică și Pedagogică, 1980. 319 p.

151. RUSU, Dumitru, DAVIDEANU, Ronelia. *Contabilitatea unităților industriale*. București: Didactică și Pedagogică, 1980. 349 p.
152. SANDU, M., RADU, C., BĂLUNĂ, R. Amortizarea imobilizărilor. Între legislație și accepțiunea Standardelor Internaționale de Contabilitate. In: *Gestiunea și contabilitatea firmei*. 2003, nr. 1, pp. 2-18. ISSN 1453-7516.
153. SCHWARTZ, Oscar. *Tendențele de raționalizare și de mecanizare ale contabilității în partidă dublă*. Cluj: Academia de înalte studii comerciale și industriale „Regele Carol al II-lea”, 1937. 125 p.
154. SCUTARU, Dumitru. *Auditul financiar contabil*. București: Economică, 1997. 296 p. ISBN 973-590-009-2.
155. SÎRBULESCU, Claudia. *Contabilitate*. Sibiu: Universitatea „Lucian Blaga”, 2013. 224 p. ISBN 978-606-12-0473-1.
156. SLOBODEANU, S. *Probleme ale auditului ciclului de procurări-plăți*: tz. de doc. în științe economice. Chișinău, 2015. 212 p.
157. SNC „Deprecierea activelor”: Ordinul MF nr. 118 din 06 august 2013. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, nr. 233-237/1534 [citat 21.08.2019]. Disponibil: [http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin\\_nr.118\\_0.pdf](http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf)
158. SNC „Imobilizări necorporale și corporale”: Ordinul MF nr. 118 din 06 august 2013. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, nr. 233-237/1534 [citat 29.08.2019]. Disponibil: [http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin\\_nr.118\\_0.pdf](http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf)
159. SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”: Ordinul MF nr. 118 din 06 august 2013. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, nr. 233-237/1534 [citat 22.08.2019]. Disponibil: [http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin\\_nr.118\\_0.pdf](http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf)
160. SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”: Ordinul MF nr. 118 din 06 august 2013. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, nr. 233-237/1534 [citat 21.08.2019]. Disponibil: [http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin\\_nr.118\\_0.pdf](http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf)
161. SNC „Prezentarea situațiilor financiare”: Ordinul MF nr. 118 din 06 august 2013. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, nr. 233-237/1534 [citat 19.08.2019]. Disponibil: [http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin\\_nr.118\\_0.pdf](http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf)
162. SOCHIRCA, S. Conținutul contractului administrativ fiduciar. In: *Legea și viața*. 2014, nr. 4. pp. 35-39. ISSN 1810-309X.
163. SOCHIRCA, S. Noțiunea contractului administrării fiduciare a bunurilor. In: *Legea și viață*. 2014, nr. 3, pp. 18-22. ISSN 1810-309X.



164. ȘALARU, G. Gestiunea resurselor naturale – un pronunțat caracter de protecție și exploatare rațională. In: *Fin-Consultant*. 2011, nr. 9, pp. 33-40. ISSN 1857-0216.
165. ȘTEF, I.M. Aspecte privind deprecierea activelor și importanța acestora în viața societăților comerciale. In: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*. 2012, nr. 10. pp. 24-27. ISSN 1454-9263.
166. ȘTEF, I.M. Aspecte privind deprecierea activelor. In: *Tribuna economică*. 2012, nr. 22. pp. 66-68. ISSN 1018-0451.
167. TANASE, I., BURCEA, M. Evaluarea riscurilor în cadrul unei misiuni de audit financiar. In: *Tribuna economică*. 2008, nr. 17, pp. 54-59. ISSN 1018-0451.
168. TCACI, N., COJOCARU, V. Aspecte metodologice privind estimarea eficienței economice a mijloacelor de producție în întreprinderile agricole. In: *Studia Universitatis. Seria: Științe exacte și economice*. 2012, nr. 7(57), pp. 193-200. ISSN 1857-2073.
169. TONEA, ELENA. *Contabilitate*. Sibiu: Universitatea „Lucian Blaga”, 2013. 101 p. ISBN 978-606-12-0475-5.
170. ȚIGĂNESCU, A. Definierea noțiunii de parteneriat public-privat. In: *Legea și viața*. 2013, mai, pp. 46-48. ISSN 1810-309X.
171. ȚIRIULNICOVA, N. Evaluarea ulterioară, amortizarea și derecunoașterea imobilizărilor corporale conform SNC noi. In: *Contabilitate și audit*. 2014, nr. 4, pp. 35-40. ISSN 1813-4408.
172. ȚIRIULNICOVA, Natalia. Recunoașterea și evaluarea inițială a imobilizărilor corporale conform SNC noi. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2014, nr. 2 [citat 10.05.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=5782>
173. VIȘAN, D. Recunoașterea, evaluarea la recunoaștere și instrumentarea contabilă a operațiunilor privind intrarea imobilizărilor corporale. In: *Gestiunea și contabilitatea firmei*. 2007, nr. 11-12, pp. 9-21. ISSN 1453-7516.
174. VOINEAGU, V., STOINA, C. Tendințe în investițiile imobiliare din România. In: *Revistă română de statistică*. 2007, nr. 7, pp. 3-10. ISSN 1018-046X.

#### În limba rusă

175. АЛБОРОВ, Р.А. *Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК*. Москва: Дело и Сервис, 2004. 464 с. ISBN 5-8018-0008-5.
176. АНДРЕЕВ, В.Д. *Практический аудит*. Москва: Экономика, 1994. 367 с. ISBN 5-282-01791-1.
177. БАЛАЦКИЙ, Е., ЗАБЕЛИН, О. О политике амортизации. В: *Экономист*, 2005, № 4, с. 47-56. ISSN 0869-4672.

178. Гражданский кодекс Российской Федерации: № 14-Ф от 21 октября 1994 [online]. [citat 21.06.2019]. Disponibil: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_9027/3f8e6a1dde0851bedefffb6d870293615f9935c/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/3f8e6a1dde0851bedefffb6d870293615f9935c/)
179. ДЕРЯБИНА, М. Государственно-частное партнерство: теория и практика. В: *Вопросы экономики*. 2008, № 8 с. 61-77. ISSN 0042-8736.
180. ДЕФЛИЗ, Ф.Л., ДЖЕНИК, Г.Р., О'РЕЙЛЛИ, А.М., ХИРШ, М.Б., et al. *Аудит Монтгомери*. Москва: М. Юнити, 1997. 542 с. ISBN 5-85177-002-3.
181. ДЖАЛЬЧИНОВ Д.Л. Амортизация основных средств, используемых в агрессивной среде. В: *Бухгалтерский учет*. 2007, № 24, с. 45-48. ISSN 0321-0154.
182. ДИМА, Марчела, ЦИРЮЛЬНИКОВА, Наталья. Совместная деятельность (простое товарищество): некоторые особенности учета и налогообложения. В: *Contabilitate și audit* [online]. 2018. №. 11 [citat 06.06.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=8063>
183. КОПАЙЛОВ, В., РАДОСТОВЕЦ, М. *Бухгалтерский учёт в пищевой промышленности*. Москва: Пищевая промышленность, 1980. 344 с.
184. КОСТЮК, П. *Словарь бухгалтера 2-е издание переработанное и дополненное*. Минск: Вышэйшая школа, 1984. 160с.
185. ЛАПИЦКАЯ, Л. *Аудит : Учебное пособие*. Кишинэу: МЭА, 2015. 410 с. ISBN 978-9975-75-730-0.
186. МАМОНОВА, И.Д., ШИРИНСКАЯ, З.Г. *Аудит кредитных организаций*. Москва: Финансы и статистика, 2005. 520 с. ISBN 5-279-02944-0.
187. НЕДЕРИЦА, Александр, АПОСТУ, Андрей. О признании в качестве отдельного объекта основных средств затрат по ремонту основных средств, полученных внаем. В: *Contabilitate și audit* [online]. 2018. №. 11 [citat 06.06.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=8049>
188. НЕДЕРИЦА, Александр. Об учете мобильных телефонов, приобретенных по специальной цене. В: *Contabilitate și audit* [online]. 2017, № 3 [citat 12.05.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=7172>
189. НЕДЕРИЦА, Александр. Переоценка основных средств: бухгалтерские и налоговые аспекты. В: *Contabilitate și audit* [online]. 2016, № 4 [citat 11.05.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=6731>
190. НЕДЕРИЦА, Александр. Типичные ошибки при применении НСБУ «ДНМА» и порядок их исправления. В: *Contabilitate și audit* [online]. 2016, № 5 [citat 11.05.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=6763>

191. НИТЕЦКИЙ, В, КУДРЯВЦЕВ, Н. *Аудит предприятия. Методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия*. Москва: Дело, 1996. 448 с. ISBN 5-86461-182-4.
192. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина России № 66н от 02.07.2010 (ред. от 06.03.2018) [online]. [citat 11.05.2019]. Disponibil: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103394/12e8f3598798a681531fd3488fd766f667d3f972/#dst100026](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/12e8f3598798a681531fd3488fd766f667d3f972/#dst100026)
193. ЦИРЮЛЬНИКОВА, Наталья, ДИМА, Марчела. Искажения, выявленные в результате аудита собственного капитала: опыт аудиторов в помощь бухгалтерам. В: *Monitorul fiscal FISC.md* [online]. 2019, №. 3 (51) [citat 04.07.2019]. ISSN 1857-3991. Disponibil: [https://monitorul.fisc.md/practice\\_accounts/iskazheniya-vyavlennye-v-rezultate-audita-sobstvennogo-kapitala-opyt-auditorov-v-pomosch-buhgalteram.html](https://monitorul.fisc.md/practice_accounts/iskazheniya-vyavlennye-v-rezultate-audita-sobstvennogo-kapitala-opyt-auditorov-v-pomosch-buhgalteram.html)
194. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА И. Особенности оценки и учета концессионного договора в соответствии с МСФО. В: *Международная научная конференция „Бухгалтерский учет: текущие проблемы и стремления в будущее”, 4 апреля 2012*. Кишинев: МЭАН, 2012. с. 17-24. ISBN 978-9975-75-619-8.
195. ШЕСТЁРКИНА, В., КОЗИНА, Т., ТРУБИЦЫН, П. *Бухгалтерский учёт в пищевой промышленности*. Москва: Лёгкая и пищевая промышленность, 1984. 280 с.

### În alte limbi

196. Comment lire, comprendre et interpréter un bilan comptable? [online]. [citat 30.03.2019]. Disponibil: <http://www.compta-facile.com/comment-lire-comprendre-interpreter-bilan-comptable/>
197. LÉAUTEY, Eugène, GUILBAULT, Adolphe. *La science des comptes mise à la portée de tous : Traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole*. Paris: Librairie Comptable et Administrative, 1889. 502 p.
198. Plan comptable des associations. Loi 1901, Règlement N°99.01 du 16 février 1999 relatifs aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et des fondations. Comité de la Réglementation Comptable [online]. [citat 20.01.2019]. Disponibil: <http://associanet.com/docs/plan-compt.html>
199. Plan Comptable Minimum Normalisé Belge [online]. [citat 20.01.2019]. Disponibil: [http://www.omc.be/fr/fin/fin\\_pcmn.htm#1](http://www.omc.be/fr/fin/fin_pcmn.htm#1)

200. **POPOVICI, Mihai.** Comparative assessments of recognition of tangible assets according to NAS and IFRS. In: *Scientific symposium of young researchers, april 28-29*. Chişinău: ASEM, 2017, vol. I, pp. 72-77. ISBN 978-9975-75-877-2.
201. **POPOVICI, Mihai.** Reflections on risks in fixed assets audit. In: *EcoForum* [online]. 2019, vol. 8, nr. 1(18), [citat 01.09.2019]. ISSN 2344-2174. Disponibil: <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/920>
202. **POPOVICI, Mihai.** Theoretical and practical aspects on the audit projects for tangible assets. In: *European Journal of Accounting, Finance & Business* [online]. 2018, nr. 17, pp. 19-31 [citat 02.09.2019]. ISSN 2344-102X. Disponibil: <http://accounting-management.ro/?pag=list&year=2018>
203. Présentation normalisée du bilan belge [online]. [citat 14.04.2019]. Disponibil: [http://www.cuy.be/cours/cpta/bilan\\_norm.html](http://www.cuy.be/cours/cpta/bilan_norm.html)

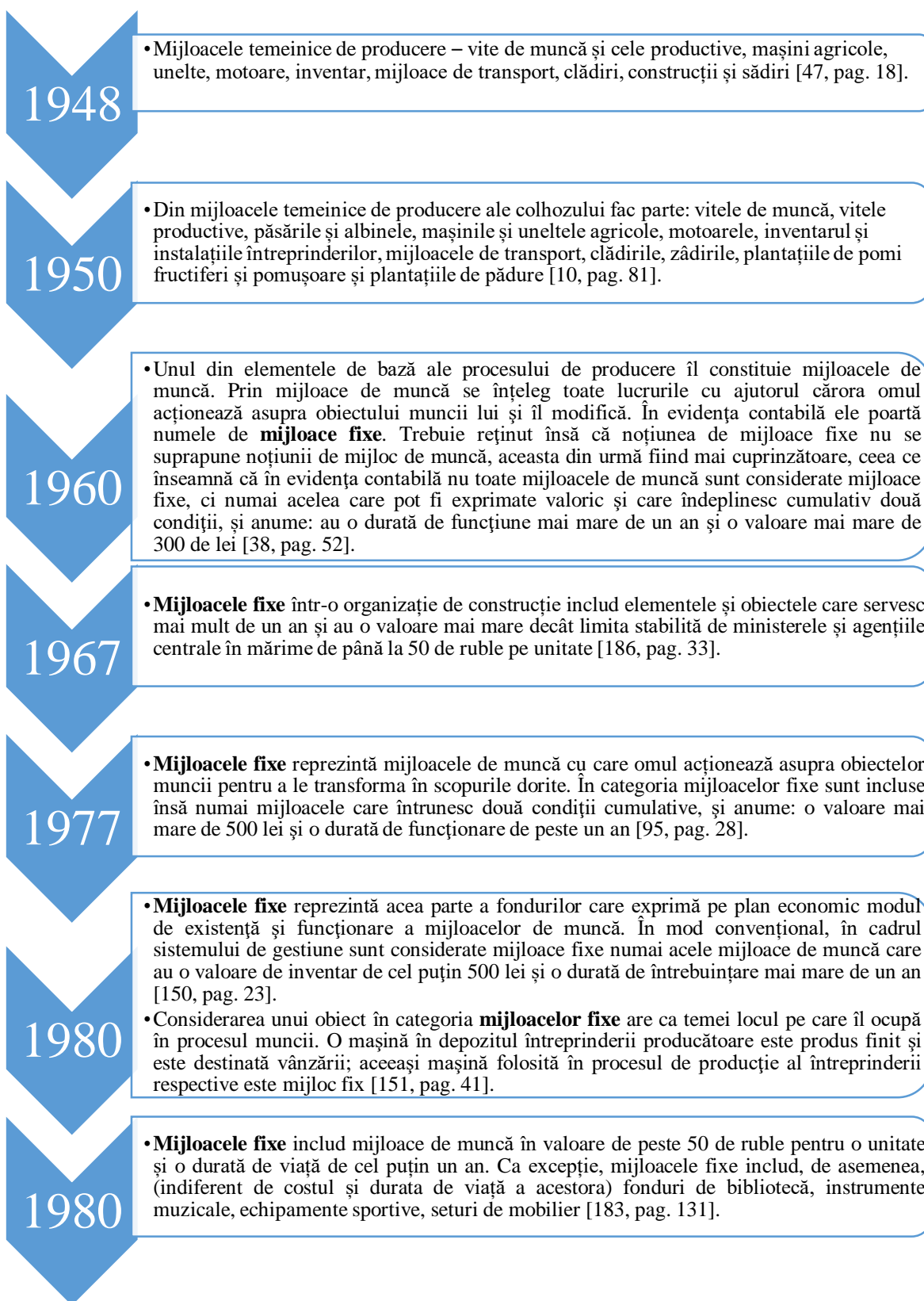
## **ANEXE**

## Structura imobilizărilor corporale la entitățile cercetate

Entitatea cercetată	Sold la sfârșitul anului			
	2017		2018	
	suma, lei	ponderea, %	suma, lei	ponderea, %
<b>„Floreni” SRL, total</b>	<b>161 807 843</b>	<b>100</b>	<b>177 202 615</b>	<b>100</b>
- Imobilizări corporale în curs de execuție	5 651 802	3,49	17 786 107	10,04
- Terenuri	32 923 965	20,35	32 940 078	18,59
- Mijloace fixe	123 232 076	76,16	126 476 430	71,37
- Resurse minerale	-	-	-	-
- Investiții imobiliare	-	-	-	-
<b>„Fitfoods” SRL, total</b>	<b>40 170 267</b>	<b>100</b>	<b>38 047 996</b>	<b>100</b>
- Imobilizări corporale în curs de execuție	2 267 033	5,64	1 156 785	3,04
- Terenuri	230 281	0,57	230 281	0,61
- Mijloace fixe	37 672 953	93,79	36 660 930	96,35
- Resurse minerale	-	-	-	-
- Investiții imobiliare	-	-	-	-
<b>„Agro-Papuros” SRL, total</b>	<b>15 920 714</b>	<b>100</b>	<b>17 494 762</b>	<b>100</b>
- Imobilizări corporale în curs de execuție	102 454	0,64	102 454	0,59
- Terenuri	17 604	0,11	17 604	0,10
- Mijloace fixe	15 800 656	99,25	17 374 704	99,31
- Resurse minerale	-	-	-	-
- Investiții imobiliare	-	-	-	-
<b>„Sagitod-Grup” SRL, total</b>	<b>2 895 745</b>	<b>100</b>	<b>2 631 629</b>	<b>100</b>
- Imobilizări corporale în curs de execuție	-	-	-	-
- Terenuri	-	-	-	-
- Mijloace fixe	2 895 745	100	2 631 629	100
- Resurse minerale	-	-	-	-
- Investiții imobiliare	-	-	-	-
<b>„Sara Distribution” SRL, total</b>	<b>706 788</b>	<b>100</b>	<b>805 586</b>	<b>100</b>
- Imobilizări corporale în curs de execuție	18 663	2,64	82 080	10,19
- Terenuri	-	-	-	-
- Mijloace fixe	688 125	97,36	723 506	89,81
- Resurse minerale	-	-	-	-
- Investiții imobiliare	-	-	-	-
<b>„Safmadora-Grup” SRL, total</b>	<b>2 355 510</b>	<b>100</b>	<b>1 912 769</b>	<b>100</b>
- Imobilizări corporale în curs de execuție	-	-	-	-
- Terenuri	-	-	-	-
- Mijloace fixe	2 355 510	100	1 912 769	100
- Resurse minerale	-	-	-	-
- Investiții imobiliare	-	-	-	-

## Evoluția noțiunii de mijloace fixe

(ca element de bază din componența imobilizărilor corporale)







### Criteriile de recunoaștere a investițiilor imobiliare potrivit IAS 40

<b>Constituie investiții imobiliare</b>	<b>Nu constituie investiții imobiliare</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• terenurile deținute mai degrabă în scopul creșterii pe termen lung a valorii capitalului, decât în scopul vânzării pe termen scurt, pe parcursul desfășurării normale a activității;</li> <li>• terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată (dacă o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor, fie în scopul vânzării pe termen scurt în cursul desfășurării normale a activității, atunci terenul este considerat ca fiind deținut în scopul creșterii valorii capitalului);</li> <li>• o clădire aflată în proprietatea entității (sau deținută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) și închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;</li> <li>• o clădire care este liberă, dar care este deținută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;</li> <li>• proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității sau în procesul de construcție sau amenajare în vederea unei astfel de vânzări (a se vedea IAS 2 „Stocuri”), de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute;</li> <li>• proprietățile imobiliare utilizate de posesor (a se vedea IAS 16) inclusiv (printre altele) proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile deținute în scopul amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile utilizate de salariați (indiferent dacă aceștia plătesc sau nu chirie la cursul pieței) și proprietățile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate;</li> <li>• proprietățile imobiliare care sunt închiriate unei alte entități în temeiul unui contract de leasing financiar.</li> </ul>

Sursă: elaborat de autor în baza IAS 40 [81, pct. 8 și 9].

**Criteriile de recunoaștere a investiții imobiliare potrivit  
SNC „Imobilizări necorporale și corporale”**

<b>Constituie investiții imobiliare</b>	<b>Nu constituie investiții imobiliare</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• terenurile și clădirile deținute în scopul creșterii pe termen lung a valorii;</li> <li>• terenurile și clădirile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată;</li> <li>• terenurile și clădirile deținute și transmise în leasing operațional în baza unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;</li> <li>• terenurile și clădirile deținute pentru a fi transmise în leasing operațional în baza unuia sau mai multor contracte;</li> <li>• proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare;</li> <li>• alte proprietăți imobiliare care corespund definiției investiției imobiliare.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității sau aflate în procesul de construcție ori de amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute, care reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;</li> <li>• proprietățile imobiliare utilizate de posesor, inclusiv proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca imobilizări corporale, amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca imobilizări corporale;</li> <li>• proprietățile imobiliare utilizate de salariați și de posesor care urmează a fi cedate;</li> <li>• proprietățile imobiliare care sunt transmise unei alte entități în baza unui contract de leasing financiar.</li> </ul>

Sursă: elaborat de autor în baza SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [158, pct. 67<sup>1</sup>].

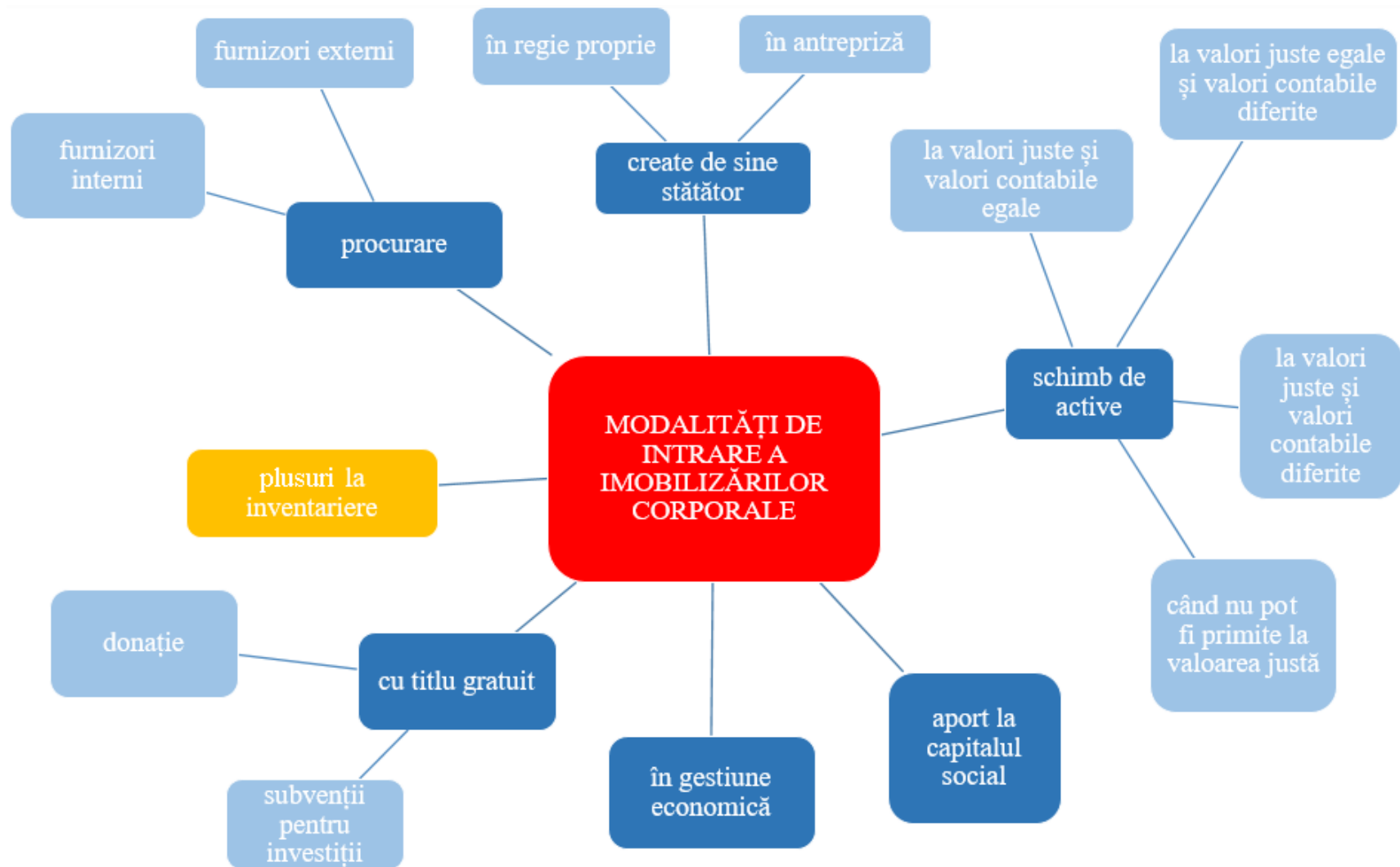
## Sondajul de opinie „Contabilitatea imobilizărilor corporale”

Nr. crt.	Întrebare	Răspuns, %
<b>1</b>	<b>Ce funcție dețineți la entitatea Dvs.?</b>	
	Director financiar	1,4
	Contabil-șef	86,1
	Contabil de sector	11,1
<b>2</b>	<b>De cât timp activați în această funcție?</b>	
	Mai puțin de un an	2,8
	1 – 3 ani	9,7
	3 – 5 ani	26,4
	5 – 10 ani	16,7
	Peste 10 ani	44,4
<b>3</b>	<b>Care este domeniul de activitate al entității Dvs.?</b>	
	Producere	11,3
	Servicii	40,8
	Comerț	22,5
	Agricultură	14,1
	Construcții	5,6
<b>4</b>	<b>În baza căror standarde de contabilitate se ține evidența contabilă la entitatea Dvs.?</b>	
	Standardele Naționale de Contabilitate	97,2
	Standardele Internaționale de Raportare Financiară	2,8
<b>5</b>	<b>Cât de frecvent revizuiți politicile contabile aferente imobilizărilor corporale la entitatea Dvs.?</b>	
	În fiecare an	44,4
	O dată la 2 – 5 ani	50,0
<b>6</b>	<b>Care sunt problemele cu care vă confrunțați la recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale?</b>	
	Identificarea modului de raportare a bunurilor la imobilizările corporale	18,1
	Stabilirea costului de intrare în cazul intrării cu titlu gratuit, schimbului sau plusurilor la inventariere	19,4
	Stabilirea duratei de utilizare	38,9
	Stabilirea valorii reziduale	9,7
	Alte probleme	4,2
<b>7</b>	<b>În baza cărei metode stabiliți pragul de semnificație la recunoașterea unui obiect ca mijloc fix?</b>	
	Plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală (obiectul cu valoarea mai mare de 6 000 lei este considerat mijloc fix)	95,8
	Plafonul valoric nu se stabilește (conform prevederilor IAS 16)	0,0
	Plafonul valoric stabilit de propriile politici contabile (diferit de plafonul valoric din legislația fiscală)	4,2
<b>8</b>	<b>Cum contabilizați mijloacele fixe procurate la un preț simbolic (de exemplu, 1 leu)?</b>	
	Ca material sau OMVSD	69,0
	Ca mijloc fix, la costul de intrare al obiectului stabilit în baza documentelor confirmative	23,9
	Ca mijloc fix, la valoarea justă a obiectului	7,0

<b>9</b>	<b>După părerea Dvs., cum ar trebui să fie contabilizate imobilizările corporale care sunt compuse din mai multe elemente (de exemplu, utilaje, instalații, mașini)?</b>	
	Ca un obiect unic	29,2
	Pe fiecare element separat	11,1
	În funcție de caz, conform raționamentului profesional	59,7
<b>10</b>	<b>Ce model de evaluare ulterioară a imobilizărilor corporale aplicați mai frecvent la entitatea Dvs.?</b>	
	Modelul bazat pe cost	85,9
	Modelul reevaluării	14,1
<b>11</b>	<b>Care este periodicitatea reevaluării imobilizărilor corporale la entitatea Dvs.?</b>	
	O dată pe an	15,3
	O dată la 2 – 5 ani	26,4
	O dată la 5 – 10 ani	13,9
	Niciodată	44,4
<b>12</b>	<b>Care este modalitatea de reevaluare a imobilizărilor corporale la entitatea Dvs.?</b>	
	De către entitate de sine stătător	78,7
	De către un evaluator independent	21,3
<b>13</b>	<b>În ce cazuri entitatea Dvs. constituie provizioane aferente imobilizărilor corporale?</b>	
	Pentru compensarea cheltuielilor legate de ieșirea forțată a imobilizărilor corporale	11,4
	Pentru alte cazuri	0,0
	În nici un caz	88,6
<b>14</b>	<b>Ce situații problematice ați avut în practică la derecunoașterea imobilizărilor corporale?</b>	
	Stabilirea valorii contabile la cedarea unei părți dintr-o imobilizare corporală	22,9
	Stabilirea valorii contabile în cazul schimbului de imobilizări corporale	14,3
	Transmiterea cu titlu gratuit a unei imobilizări corporale	12,9
	Alte situații	4,2
	Niciuna	45,7
<b>15</b>	<b>Cum distingeți care din costurile ulterioare urmează a fi recunoscute ca cheltuieli privind deservirea tehnică a imobilizărilor corporale (cheltuieli nelimitate în scopuri fiscale) și cheltuieli privind reparația acestora (cheltuieli limitate în scopuri fiscale)?</b>	
	Analizând caracteristicile tehnice de bază ale imobilizării corporale înainte și după efectuarea costurilor ulterioare	54,9
	În funcție de suma costurilor ulterioare	32,4
	Alte criterii	12,7
<b>16</b>	<b>Care este modalitatea de control intern aplicată la entitatea Dvs.?</b>	
	Subdiviziune separată	11,3
	Specialiști ai entității	43,7
	Altă modalitate	2,7
	Nu există un sistem de control intern	42,3
<b>17</b>	<b>În practica contabilă ați avut cazuri de deținere a imobilizărilor corporale sub formă de control comun?</b>	
	Da, sub formă de parteneriat public-privat	1,4
	Da, sub formă de părți afiliate	5,6
	Da, sub altă formă decât cele menționate mai sus	9,7
	Nu, nu am avut	83,3

<b>18</b>	<b>Care formă de control comun considerați că este mai eficientă și mai ușor aplicabilă în condițiile legislației contabile actuale?</b>	
	Contractul de antrepriză/prestări servicii	20,0
	Contractul de administrare fiduciară	0,0
	Contractul de locațiune/arendă	55,0
	Contractul de concesiune	5,0
	Contractul de societate comercială sau de societate civilă	0,0
	Alte forme	1,7
	Niciuna	18,3
<b>19</b>	<b>În cazul în care nu ați participat într-un parteneriat ce ar presupune un control comun asupra unor imobilizări corporale, ce v-ar împiedica să o faceți?</b>	
	Lipsa unui partener	9,2
	Legislația incompletă	10,8
	Altă problemă	0,0
	Nu am avut nevoie	80,0

**Modalitățile de recunoaștere a imobilizărilor corporale**



**Actul de recepție a bunurilor neconforme**

„Alfa” SRL  
 (entitatea-cumpărător)  
 c/f 2001234567890

**ACT**  
**de recepție a bunurilor neconforme**  
**din „ 15 ” august 20 19**

Prezentul act este întocmit în prezența următoarei comisii:

1. „Beta” SRL, c/f 2003216549870, în calitate de **Vânzător**,  
 (entitatea-vânzător) (cod fiscal)  
 reprezentat de manager, Ionescu Nicolae;  
 (funcția, numele, prenumele)
2. „Gama” SRL, c/f 2000987654321, în calitate de **Transportator**,  
 (entitatea-transportator) (cod fiscal)  
 reprezentat de șofer, Niculescu Vasile;  
 (funcția, numele, prenumele)
3. „Delta” SRL, c/f 2001234567890, în calitate de **Cumpărător**,  
 (entitatea-cumpărător) (cod fiscal)  
 reprezentat de depozitar, Vasilescu Alexandru.  
 (funcția, numele, prenumele)

Locul întocmirii prezentului act mun. Chișinău, str. Depozitului nr. 20/2.

În conformitate cu declarația vamală nr. I12345 din 15.08.2019 și invoice-ul nr. XYZ123 din 14.08.2019, au fost primite următoarele bunuri:

Nr. crt.	Denumirea bunurilor	Cantitatea (invoice)	Cantitatea (de facto)	Diferența	Note
1	Echipamentul agricol de adăpare animale	20	19	1	Lipsă 1 buc.
2	Echipamentul de aerisire pentru hale	15	15		Deteriorat 1 buc.
	<b>TOTAL</b>	35	34	1	

**Concluziile comisiei:**

În urma desigilării remorcii camionului, a fost depistată lipsa unui echipament agricol de adăpare a animalelor în valoare de 500 euro. Reprezentantul „Beta” SRL se obligă să îl livreze pe cont propriu în cel mai apropiat timp. Totodată, din cauza neglijenței transportatorului, a fost deteriorat un echipament de aerisire pentru hale. Reprezentantul „Gama” SRL se obligă să îl repare pe cont propriu.

**Membrii comisiei:**

manager, Ionescu Nicolae  
 (funcția, numele, prenumele) (semnătura)

șofer, Niculescu Vasile  
 (funcția, numele, prenumele) (semnătura)

depozitar, Vasilescu Alexandru  
 (funcția, numele, prenumele) (semnătura)

**Modelul de determinare a valorii juste pentru imobilizările corporale intrate fără o valoare stabilită documentar**

Tabelul A8.1.

<b>IMOBILIZĂRI CORPORALE COMPARABILE (remorcă)</b>					
<b>Specificație</b>	<b>Remorca evaluată</b>	<b>Ex. 1 (999.md)</b>	<b>Ex. 2 (makler.md)</b>	<b>Ex. 3 (anunturi.md)</b>	<b>Ex. 4 (999.md)</b>
<b>Preț, lei</b>	?	15 000	13 000	14 000	12 000
<b>Data tranzacției</b>	curentă	curentă	cu 1 an în urmă	curentă	curentă
<b>Capacitate, tone</b>	4	5	5	4	4
<b>Vechime, ani</b>	30	30	30	30	35
<b>Necesită reparație</b>	da	nu	nu	nu	da

Pornind de la analiza pe perechi de date, se vor stabili ajustările adecvate pentru fiecare din variabilele care diferențiază imobilizarea corporală evaluată de cele șase imobilizări corporale similare folosite în comparație.

**Condițiile pieței.** Imobilizarea corporală 2 a fost tranzacționată pe piață în urmă cu un an. Pentru a măsura ajustarea aferentă acestei variabile, se reflectă comparația între remorcile 1 și 2 care sunt diferite exclusiv prin data tranzacției.

Tabelul A8.2.

<b>A. Imobilizarea corporală</b>	<b>Data tranzacției</b>	<b>Preț, lei</b>
<b>Remorca 1</b>	curentă	15 000
<b>Remorca 2</b>	cu 1 an în urmă	13 000
<b>Ajustarea A (1 – 2)</b>		<b>2 000</b>

**Capacitatea remorcii.** Remorca 3 are o capacitate de transportare de 4 tone față de 5 tone, în comparație cu remorca evaluată și celelalte remorci. Pentru a cuantifica ajustarea aferentă acestei variabile, se reflectă comparația între remorcile 1 și 3 care sunt diferite exclusiv prin capacitate.

Tabelul A8.3.

<b>B. Imobilizarea corporală</b>	<b>Capacitatea, tone</b>	<b>Preț, lei</b>
<b>Remorca 1</b>	5	15 000
<b>Remorca 3</b>	4	14 000
<b>Ajustarea A (1 – 3)</b>		<b>1 000</b>

**Vechimea.** Remorcile 1 și 4 diferă prin trei parametri: capacitate, vechime și necesită reparație. Pentru a cuantifica ajustarea aferentă vechimii și necesității reparației, se reflectă comparația între remorcile 1 și 4 (ajustată).

Tabelul A8.4.

<b>C. Imobilizarea corporală</b>	<b>Vechimea</b>	<b>Necesitatea reparației</b>	<b>Preț, lei</b>
<b>Remorca 1</b>	30	nu	15 000
<b>Remorca 4</b>	35	da	12 000
<b>Ajustarea B</b>			1000
<b>Remorca 4 (ajustată)</b>			13000
<b>Ajustarea C (1 – 4)</b>			<b>2 000</b>



Fiindcă remorca evaluată are o vechime mai mică decât remorca 4, dar, de asemenea, necesită reparație, putem repartiza valoarea medie între aceste două criterii ( $2\ 000 / 2 = 1\ 000$ ).

Pentru a stabili valoarea remorcii evaluate după această metodă, sintetizăm ajustările stabilite anterior.

**Tabelul A8.5.**

<b>IMOBILIZĂRI CORPORALE COMPARABILE</b>					
<b>Specificație</b>	<b>Remorca evaluată</b>	<b>Ex. 1 (999.md)</b>	<b>Ex. 2 (makler.md)</b>	<b>Ex. 3 (anunturi.md)</b>	<b>Ex. 4 (999.md)</b>
<b>Preț, lei</b>	13 000	15 000	13 000	14 000	12 000
<b>Data tranzacției</b>			2 000		
<b>Capacitate, tone</b>	1 000			1 000	1 000
<b>Vechime, ani</b>					1 000
<b>Necesită reparație</b>	1 000				1 000
<b>Preț corectat</b>	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000

Din calculele de mai sus deducem că remorca poate fi contabilizată ca plusuri la inventariere la valoarea de 13 000 lei.

Modelul de determinare a valorii juste pentru imobilizările corporale intrate fără o valoare stabilită documentar poate fi utilizat și la evaluarea altor tipuri de imobilizări corporale (clădiri, terenuri, mijloace de transport), iar, în funcție de specificație, pot fi utilizați diferiți indicatori, cum ar fi: dimensiunea, localizarea, tipul de combustibil utilizat și alți indicatori care se potrivesc.

Pentru a dovedi factorilor de control interni și externi că specificațiile sunt reale, recomandăm imprimarea sau copierea anunțurilor de pe site-uri sau ziarele de anunțuri.

Un neajuns al acestei metode constă în faptul că, de obicei, în anunțuri nu este indicată suma exactă și deseori aceasta poate să fie negociată. De aceea, pentru a cunoaște suma reală, este necesar de întrebat care este suma exactă ce ar putea fi cedată în cazul vânzării. Astfel, se vor obține date mai reale.

## Completările propuse la Planul general de conturi contabile

Clasa	Grupa	Contul /subcontul	Destinația
1 „Active immobilizate”	12 „Imobilizări corporale”	123,„Mijloace fixe”, subcontul 1239 „Mijloace fixe aferente parteneriatului public-privat”	Generalizează informația privind existența și mișcarea mijloacelor fixe aferente parteneriatului public-privat
		1251 „Resurse minerale”	Totalizează informația privind resursele minerale deținute de entitate
		1251 „Imobilizări de exploatare și evaluare a resurselor minerale”	Generalizează informația privind imobilizările corporale de exploatare și evaluare a resurselor minerale deținute de entitate
8 „Conturi de gestiune”	83 „Alte conturi de gestiune”	837,„Costuri aferente administrării fiduciare”	Sintetizează informația privind costurile aferente administrării fiduciare
		838,„Încasări globale aferente contractelor de administrare fiduciară”	Totalizează informația privind încasările globale aferente contractelor de administrare fiduciară
		839,„Costuri aferente contractelor de societate civilă”	Sintetizează informația privind costurile aferente contractelor de societate civilă fără active comune
9 „Conturi extrabilanțiere”	-	926 „Bunuri primite în baza contractelor de parteneriat public-privat”	Generalizează informația privind bunurile primite în baza contractelor de parteneriat public-privat

**Actul de reevaluare a imobilizărilor corporale**

„Alfa” SRL  
 (denumirea entităţii)  
 c/f 2001234567890

**ACT DE REEVALUARE**

a imobilizărilor corporale

nr. 10 din 10 iulie 2019

Prezentul act este întocmit în prezenţa următoarei comisii:

Preşedintele comisiei de reevaluare: Director Vasilescu Ion  
 (funcţia) (numele, prenumele)

Membrii comisiei de reevaluare: Contabil-şef Mateescu Luca  
 (funcţia) (numele, prenumele)

Şef parcul auto Petrescu Pavel  
 (funcţia) (numele, prenumele)

Inginer mecanic Ionescu Andrei  
 (funcţia) (numele, prenumele)

Conform prezentului act, comisia a reevaluat clasa de imobilizări corporale mijloace  
de transport, în număr de trei obiecte, după cum urmează mai jos:

Nr. crt.	Denumirea obiectului	Valoarea contabilă, lei	Valoarea reevaluată, lei	Diferenţa (+/-), lei
1	Autocamionul GAZ KO503B Cisterna XXX001	78 858,33	60 000,00	-18 858,33
2	Autocamionul MERCEDES 312D tip furgon YYY001	49 229,07	55 000,00	+5 770,93
3	Autocamionul ZIL 5301PO	40 571,05	35 000,00	-5 571,05
<b>Total</b>		<b>168 658,45</b>	<b>150 000,00</b>	<b>x</b>

Comisia confirmă că reevaluarea a fost efectuată respectându-se prevederile SNC „Imobilizări necorporale şi corporale” şi a legislaţiei în vigoare.

**Membrii comisiei:**

Director, Vasilescu Ion  
 (funcţia, numele, prenumele) (semnătura)

Contabil-şef, Mateescu Luca  
 (funcţia, numele, prenumele) (semnătura)

Şef parcul auto Petrescu Pavel  
 (funcţia, numele, prenumele) (semnătura)

Inginer mecanic, Ionescu Andrei  
 (funcţia, numele, prenumele) (semnătura)

**Procesul-verbal de confirmare a costurilor ulterioare**

„Alfa” SRL  
 (denumirea entităţii)  
 c/f 2001234567890

**APROB:**

Director  
 (funcţia)  
 Vasilescu Ion  
 (numele, prenumele)

**PROCES-VERBAL**  
 de confirmare a costurilor ulterioare  
 nr. 10 din 10 iulie 2019

Prin prezentul se confirmă reparaţia capitală a următorului mijloc fix:  
 (curentă / capitală)

**Tabelul A11.1.**

Denumirea mijlocului fix	Nr. de inventar	Codul de clasificare a mijlocului fix	Data punerii în funcţiune	Costul de intrare (până la reparaţie), lei	Durata de utilizare (până la reparaţie), luni	Valoarea reziduală (până la reparaţie)	Suma amortizării lunare (până la reparaţie)
1	2	3	4	5	6	7	8
Autocamionul ZIL 5301PO	0022	870422	01.05.2015	40 571,05	50	2000	33 809,21

Lucrările de reparaţie s-au efectuat de către Secţia reparaţii auto,  
 (angajatul, secţia, furnizorul)  
 de la data de 08.07.2019 până la data de 10.07.2019.

În urma lucrărilor de reparaţie, au fost modificate calităţile tehnice ale mijlocului fix după cum urmează: au fost schimbate motorul şi cutia de viteze, ceea ce permite exploatarea autocamionului pentru o distanţă parcursă de 100 000 km sau 5 ani de exploatare.

(se completează în cazul reparaţiei capitale)

Costul volumului de lucrări executate:

reparaţia curentă \_\_\_\_\_ lei;

reparaţia capitală \_\_\_\_\_ lei.

A predat Inginer mecanic, Dumitrescu Petru  
 (numele, prenumele, funcţia reparatorului/ furnizorului)

(semnătura)

A primit Şofer, Gavrilescu Mihai  
 (numele, prenumele, funcţia gestionarului)

(semnătura)

**Concluzia comisiei**  
**privind modificările caracteristicilor mijlocului fix**  
**și capitalizarea costurilor ulterioare**  
nr. 10 din 10 iulie 2019

Președintele comisiei: Director Vasilescu Ion  
(funcția) (numele, prenumele)

Membrii comisiei: Contabil-șef Mateescu Luca  
(funcția) (numele, prenumele)

Inginer mecanic Dumitrescu Petru  
(funcția) (numele, prenumele)

Au examinat rezultatele efectuării reparației capitale a mijlocului fix \_\_\_\_\_  
Autocamionul ZIL 5301PO

În procesul de reparație sau dezvoltare a mijlocului fix:

1. Au fost îmbunătățite caracteristicile inițiale ale acestuia: reparația capitală a motorului și a cutiei de viteze
2. Au fost majorate următoarele beneficii economice așteptate din utilizarea acestuia:
  - prelungirea duratei de utilizare a obiectului cu 5 ani;
  - creșterea capacității de producție, suprafeței sau a altor caracteristici majorarea capacității motorului de la 3000 m<sup>3</sup> la 3500 m<sup>3</sup>
  - îmbunătățirea substanțială a calității producției fabricate (serviciilor prestate) da;
  - reducerea semnificativă a costurilor de exploatare prevăzute inițial da;
  - alte beneficii mărirea duratei de exploatare cu 100 000 km

**Tabelul A11.2.**

**Informația privind mijlocul fix după efectuarea reparației capitale**

Denumirea mijlocului fix	Nr. de inventar	Codul de clasificare a mijlocului fix	Data punerii în funcțiune	Suma reparației capitale, lei	Costul de intrare (după reparație), lei	Durata de utilizare (după reparație), luni	Valoarea reziduală (după reparație), lei
1	2	3	4	5	6	7	8
Autocamionul ZIL 5301PO	0022	870422	01.05.2015	35 000, 00	41761,84	60	2 000,00

**Membrii comisiei:**

Director, Vasilescu Ion  
(funcția, numele, prenumele) \_\_\_\_\_ (semnătura)

Contabil-șef, Mateescu Luca  
(funcția, numele, prenumele) \_\_\_\_\_ (semnătura)

Inginer mecanic, Dumitrescu Petru  
(funcția, numele, prenumele) \_\_\_\_\_ (semnătura)

**Modalitățile de derecunoaștere a immobilizărilor corporale**



**Nota informativă privind imobilizările corporale deținute în baza contractului de  
parteneriat public-privat**

„Alfa” SRL  
(denumirea entității)  
c/f 2001234567890

**APROB:**

\_\_\_\_\_  
Director  
(funcția)  
Vasilescu Ion  
(numele, prenumele)

**NOTĂ INFORMATIVĂ**  
nr. 10 din 10 iulie 2019

privind imobilizările corporale deținute în baza  
contractului de antrepriză nr. 11 din 12 iulie 2018  
(tipul contractului)

Prin prezenta partenerul contractului se informează despre modificările operate la următoarele imobilizări corporale:

Nr. crt.	Denumirea imobilizării corporale	Valoarea contabilă	Valoarea reevaluată	Costuri ulterioare (în lei)	
				curente	capitale
1	Stadionul „Olimpia”	1 000 000,00	850 000,00	-	-
2	Pompa de apa ATV6-10-235 (sonda)	150 000,00	-	-	50 000,00
3	Construcția auxiliară (vestiar)	240 000,00	-	16 000,00	-

Vă atenționăm că toate modificările au fost operate în contabilitatea entității noastre la data întocmirii prezentei note, prin urmare, vă sugerăm să înregistrați și Dvs. aceste operațiuni.

Contabil-șef \_\_\_\_\_  
Mateescu Luca  
(numele, prenumele)

LȘ \_\_\_\_\_  
(semnătura)





## Sondajul de opinie „Auditul imobilizărilor corporale”

Nr. crt.	Întrebare	Răspuns, %
1	<b>Care este modalitatea de efectuare a auditului utilizată mai frecvent în activitatea Dvs.?</b>	
	Pe segmente de activități	40
	Pe cicluri de operațiuni	20
	Pe solduri	40
2	<b>Ce probe de audit considerați ca fiind mai sigure la auditarea imobilizărilor corporale?</b>	
	Obținute de sine stătător	60
	Obținute de terțe părți	20
	Obținute de la entitatea auditată	20
3	<b>Care proceduri ar fi mai potrivite pentru obținerea probelor de audit în cazul auditului imobilizărilor corporale?</b>	
	Inspekția	20
	Interviarea	40
	Observația	0
	Confirmarea	20
	Recalcularea	0
	Alte proceduri analitice	20
4	<b>Ce tipuri de riscuri de audit considerați a fi oportune la auditarea imobilizărilor corporale?</b>	
	Riscul inerent	0
	Riscul de control	20
	Riscul de nedetectare	0
	Riscul afacerii	20
	Toate tipurile de risc menționate mai sus	60
5	<b>După părerea Dvs., care factor influențează mai mult riscul inerent la auditarea imobilizărilor corporale?</b>	
	Gradul insuficient de pregătire al contabililor	60
	Sistemul informațional (softul contabil) predispus erorilor	20
	Suspiciuni vizibile privind existența fraudelor (tranzacții suspecte)	20
	Pierderi ale actelor	0
	Alți factori	0
6	<b>Ce ar trebui să conțină testele de control la auditarea imobilizărilor corporale?</b>	
	Controlul documentelor justificative care stau la baza operațiunilor contabile	40
	Analiza sistemului de control intern	40
	Refacerea controalelor interne pentru a vă asigura că au fost corect efectuate de agentul economic	0
	Alte tipuri de teste	20
7	<b>Care este modalitatea de control intern întâlnită mai frecvent la entitățile auditate de Dvs.?</b>	
	Subdiviziune separată	0
	Angajat intern	40
	Altă modalitate	0
	Nu există un sistem de control intern	60
8	<b>Cum sunt valorificate rezultatele auditului imobilizărilor corporale de către entitățile auditate?</b>	
	Prin schimbarea modului de control intern	20
	Prin elaborarea unui plan de măsuri	60
	Prin schimbarea politicilor contabile	20
	În alt mod	0

## Stabilirea riscului de audit la auditarea imobilizărilor corporale

Obiectiv	Risc	Proceduri de fond	Operațiuni efectuate	Responsabil / perioada	Note
<b>Obiectivul nr. 1</b> Asigurarea că entitatea a valorificat și a contabilizat mijloacele fixe, inclusiv cele intrate cu titlu gratuit, în conformitate cu normele existente	<b>Riscul nr. 1</b> Valorificarea incorectă a mijloacelor fixe, inclusiv neefectuarea reevaluărilor în cadrul inventarierilor anuale	Examinarea Contrapunerea Analiza Intervievarea	Se identifică mijloacele fixe aflate în patrimoniu cu documentele primare de proveniență. Se obține lista intrărilor mijloacelor fixe și se testează dacă acestea sunt efectuate corect. Se obține lista ieșirilor mijloacelor fixe și asigurarea că aceste ieșiri au fost înregistrate corect. Se verifică efectuarea anuală a inventarierii mijloacelor fixe.	Ionaș A. până la 01.10.2019	
<b>Obiectivul nr. 2</b> Asigurarea că entitatea a calculat și a reflectat corect operațiunile privind amortizarea mijloacelor fixe	<b>Riscul nr. 2</b> Calcularea amortizării neconforme a mijloacelor fixe neutilizate în procesele de bază	Examinarea Intervievarea	Se verifică corectitudinea stabilirii duratei de utilizare și aplicării metodei de calcul. Se verifică dacă perioada de amortizare și metodele utilizate sunt identice cu cele folosite în anul precedent. Se verifică conformitatea înregistrării amortizării. Se verifică dacă suma amortizării aplicabilă tuturor casărilor a fost înregistrată corect.	Ionaș A. până la 01.10.2019	
<b>Obiectivul nr. 3</b> Asigurarea că entitatea a garantat securitatea juridică și fizică a mijloacelor fixe	<b>Riscul nr. 3</b> Neasigurarea securității mijloacelor fixe, inclusiv prin neînregistrarea la organele cadastrale	Examinarea Contrapunerea Analiza Intervievarea	Se verifică și se contrapun datele evidenței contabile cu datele registrului cadastral în vederea stabilirii raportării reale a situației patrimoniale. Se efectuează observarea stării în care se află mijloacele fixe. Se obțin explicații privind activele neutilizate sau inutile.	Ionaș A. până la 02.10.2019	
<b>Obiectivul nr. 4</b> Asigurarea că încăperile existente ale entității sunt utilizate pentru a obține profit	<b>Riscul nr. 4</b> Neutilizarea pe deplin a spațiilor libere	Examinarea Contrapunerea Analiza	Se studiază utilizarea încăperilor existente în scopul obținerii plusvalorii pentru entitate.	Ionaș A. până la 02.10.2019	

### Secțiunea „Proceduri de audit – Imobilizări corporale” la „Audit-Concret” SA

Client: „Alfa” SRL	Perioada auditată		
Denumirea documentului de lucru	SECȚIUNEA „Proceduri de audit – IMOBILIZĂRI CORPORALE”	Întocmit	Ionaș A.
Data întocmirii documentului	10.08.2019	Verificat	Vasilaș A.

1. **Obiectiv:** Să evaluăm caracterul adecvat al politicilor contabile aferente imobilizărilor corporale. Să ne asigurăm că politicile contabile sunt elaborate în conformitate cu legislația în vigoare.

**Activitate:** Se solicită clientului politicile contabile pe care le aplică. Echipa de audit verifică dacă politicile contabile pentru recunoașterea și înregistrarea corectă în conturi a imobilizărilor corporale sunt conforme cu legislația națională și standardele de contabilitate.

Politicile contabile ale entității referitoare la această clasă de conturi sunt următoarele:

Imobilizările corporale recunoscute sunt evaluate la costul de intrare. Ulterior recunoașterii, acestea sunt prezentate la costul de intrare.

Cheltuielile privind reparațiile și întreținerea sunt înregistrate ca și cheltuielile de exploatare la momentul realizării lor. Costurile ulterioare aferente imobilizărilor corporale sunt recunoscute ca active doar dacă ele îmbunătățesc condițiile tehnice inițiale ale acestora. Amortizarea este calculată prin metoda liniară. Fiecare imobilizare corporală cu un cost de intrare peste 6 000 lei și cu o durată de utilizare estimată mai mare de un an se capitalizează.

Termenul de exploatare stabilit:

- clădiri de producere – 83–100 ani;      - transport – 5 ani;
- clădiri administrative – 58 ani;      - tehnică de calcul, audio și video – 3ani;
- utilaj – 15–25 ani;      - inventar – 10 ani;
- construcții – 20–50 ani;      - alte mijloace fixe – 5 ani.

Valoarea reziduală se calculează la momentul dării în exploatare și se determină ca % din costul de intrare:

- tehnică de calcul – 0%;
- clădiri, construcții și alte mijloace fixe – 1%.

**Rezultat:** Datorită numărului mic de imobilizări corporale deținute de entitatea auditată, acestea au fost testate în totalitate privind respectarea politicilor contabile.

**Concluzie:** Toate imobilizările corporale sunt contabilizate în conformitate cu cerințele politicilor contabile.

2. **Obiectiv:** Să obținem sau să întocmim o situație de referință, să o corelăm cu bilanțul și să ne asigurăm că aceasta oferă suficiente piste de audit.

**Activitate:** Se solicită clientului o situație cu toate conturile de imobilizări corporale, borderoul de rotație și registrul de imobilizări corporale. Se reconciliază toate actele cu balanța de verificare.

Se efectuează o revizuire analitică între soldurile conturilor de imobilizări din anul curent și din anul precedent.

Se verifică dacă soldurile inițiale ale conturilor de imobilizări au fost preluate corect din anul precedent.

**Rezultat:** Am primit toate actele solicitate. Nu am întâlnit impedimente în timpul verificării.

**Concluzie:** Nu au fost depistate abateri.

3. **Obiectiv:** Să obținem sau să întocmim tabele separate cu intrările pe categorii și cedările din fiecare categorie.

Să confirmăm caracterul adecvat al intrărilor și cedărilor și să includem în dosar copiile facturilor semnificative.

Să analizăm posibilele cedări neînregistrate (de exemplu, activele dezafectate).

Să aflăm dacă există imobilizări corporale care au fost generate sau îmbunătățite în timpul perioadei.

**Activitate:**

INTRĂRI

Se solicită clientului situația tuturor intrărilor de imobilizări corporale în cursul anului 2018. Se reconciliază situația cu borderoul de rotație și balanța la 31.12.2018.

Din situația intrărilor se extrage un eșantion conform selectării în funcție de valoare, asigurându-ne că acest eșantion acoperă 40% din totalul intrărilor.

Pentru eșantionul ales se solicită documentele justificative.

IEȘIRI

Se solicită clientului situația tuturor ieșirilor de imobilizări corporale în cursul anului 2018. Se reconciliază situația cu borderoul de rotație și balanța la 31.12.2018.

Din situația intrărilor se extrage un eșantion conform selectării în funcție de valoare, asigurându-ne că acest eșantion acoperă 70% din totalul intrărilor.

Pentru eșantionul ales se solicită documentele justificative.

**Rezultat:**

INTRĂRI: Am primit toate actele cerute. Nu am întâlnit impedimente în timpul verificării.

IEȘIRI: Am primit toate actele cerute. Nu am întâlnit impedimente în timpul verificării.

**Concluzie:** Nu au fost depistate abateri.

4. **Obiectiv:** Să revizuim înregistrările din registrul-jurnal, în vederea identificării reparațiilor sau modernizărilor (sau altor activități similare) și a elementelor care ar fi trebuit să fie capitalizate, să inspectăm fizic un eșantion al elementelor conținute în conturile de imobilizări.

**Activitate:**

Se revizuiesc înregistrările clientului aferente reparațiilor sau modernizărilor (sau altor activități similare).

**Rezultat:** Am primit toate actele cerute. Nu am întâlnit impedimente în timpul verificării.

**Concluzie:** Nu au fost depistate abateri.

5. **Obiectiv:** Să analizăm ratele amortizării din perspectiva evenimentelor derulate pe parcursul anului, să le comparăm cu politicile contabile și să analizăm caracterul lor adecvat.

**Activitate:**

Se solicită clientului situația cu toate imobilizările corporale înregistrate în cursul anului auditat. Se extrage un eșantion din această situație (conform secțiunii de planificare și se aplică metoda proporțională de selecție, asigurându-ne că acoperim un procent semnificativ). Pentru eșantionul extras se recalculează matematic metoda de amortizare. Se compară politica de amortizare din anul auditat cu cea din anul precedent.

**Rezultat:** Am primit toate actele cerute. Nu am întâlnit impedimente în timpul verificării.

**Concluzie:** Nu au fost depistate abateri.

6. **Obiectiv:** Să inspectăm documentele care denotă titlurile de proprietate și să ne asigurăm că clientul are un titlu valid. Să inspectăm documentele de înregistrare a vehiculelor și să ne asigurăm că activele deținute sunt înregistrate pe numele companiei.

**Activitate:**

Se solicită clientului o situație cu toate imobilizările corporale deținute. Din această situație se extrage un eșantion. Dimensiunea eșantionului se determină prin exercitarea raționamentului profesional, conform selectării în funcție de valoare, asigurându-ne că acest eșantion acoperă 53% din valoarea de bilanț a tuturor imobilizărilor corporale. Pentru eșantionul ales se solicită documentele justificative / titlurile de proprietate: pentru imobile – extrasul din Registrul bunurilor imobile, pentru autoturisme – certificatele de înmatriculare.

**Rezultat:** Am primit toate actele cerute. Nu am întâlnit impedimente în timpul verificării.

**Concluzie:** Nu au fost depistate abateri.

**Procedurile de audit ale imobilizărilor corporale**

<b>Elaborat AUD</b>	<b>Verificat DIG</b>	<b>Aprobat DIG</b>
Ionaș A.	Vasilaș A.	Vasilaș A.

**Denumirea companiei de audit:** „Audit” SA

**Clientul:** ICS „Alfa” SRL

**Perioada raportată:** 01.01.2019 – 30.06.2019

**Scopul auditului:** audit general

**Perioada efectuării controlului:** 07.10.2019 – 14.10.2019

Nr. crt.	Procedurile care urmează a fi executate			Referințele la documentele de lucru
	Descrierea operațiunii	Timpul planificat	Timpul efectiv	
1	<p><b>Auditul imobilizărilor corporale în curs de execuție</b></p> <p>Controlul facturilor fiscale de procurare a mijloacelor fixe care necesită montaj și a căror dată de procurare nu coincide cu data dării în exploatare.</p> <p>Verificarea justetei și oportunității capitalizării consumurilor de materiale și plăților salariale.</p> <p>Verificarea actelor de dare în exploatare, controlul formării costului de intrare al activelor în curs de execuție.</p> <p>Controlul concordanței datelor evidenței analitice cu datele evidenței sintetice la contul 121 în Cartea mare.</p> <p>Controlul corespondenței conturilor.</p> <p>Verificarea operațiunilor de casare a imobilizărilor corporale.</p>	07.10.19	07.10.19	Fișa de evidență a mijloacelor fixe, procesul-verbal privind construirea obiectului în regie proprie, facturile fiscale, Cartea mare, registrul contului 121, procesele-verbale de dare în exploatare, situațiile financiare etc.
2	<p><b>Auditul imobilizărilor corporale, exceptând cele în curs de execuție</b></p> <p>Corectitudinea reflectării imobilizărilor corporale intrate la entitate și transmise în exploatare pe parcursul perioadei auditate.</p> <p>Corectitudinea determinării duratei de utilizare în conformitate cu Catalogul activelor nemateriale și mijloacelor fixe.</p> <p>Determinarea faptului că toate cheltuielile de transportare, montare și instalare au fost capitalizate corect.</p> <p>Examinarea documentației care justifică cheltuielile legate de achiziționarea imobilizărilor corporale (contractele, facturile fiscale etc.).</p> <p>Verificarea temeiniciei cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe, corectitudinii înregistrării lor în conturile contabile respective.</p> <p>Verificarea corectitudinii calculării și reflectării în evidența contabilă a amortizării mijloacelor fixe.</p> <p>Studierea rezultatelor inventarierii.</p> <p>Verificarea operațiunilor de casare a mijloacelor fixe.</p>	08.10.19	08.10.19	Fișa de evidență a mijloacelor fixe, Cartea mare, registrele conturilor 123, 124, documentele primare (contracte de vânzare-cumpărare, facturi fiscale, procese-verbale de dare în exploatare), situațiile financiare

**Chestionarul de control intern: imobilizările corporale și contabilitatea acestora**

Nr. crt.	Întrebări	Răspunsuri			
		Nu am răspuns	Da	Nu	Note
1	2	3	4	5	6
1	Dispuneți de registre separat pe tipuri de imobilizări corporale?				
2	Indicați în registre locul aflării și exploatarea mijlocului fix și de către cine este exploatat?				
3	Înregistrați în contabilitate darea în locațiune (arendă) a unor imobilizări corporale?				
4	Efectuați inventarierea anuală a imobilizărilor corporale?				
5	Asigurați imobilizările corporale în caz de calamități naturale?				
6	Analizați periodic corectitudinea prezentării dărilor de seamă fiscale aferente imobilizărilor corporale (BIJ, TFD)? Când a fost efectuată ultima analiză?				
7	Confirmați prin semnătura contabilului-șef și a conducerii entității actele de primire-predare sau punere în funcțiune a imobilizărilor corporale?				
8	Indicați în politicile contabile ale entității metodele de amortizare alese?				
9	Verificați manual corectitudinea calculării amortizării?				
10	Verificați dacă imobilizările corporale sunt înregistrate în contabilitate la data din actul de primire-predare?				



cf 1002601002055  
 Cod IBAN MD68VI000002251603596 MDL  
 BC Victoriabank SA, fil. N3 Chisinau  
 cb VICBMD2X416, cTVA 7800090

FLORENI SRL  
 r. Anenii Noi, s. Floreni  
 tel: (+373 22) 22 77 80, (+373 265) 61 381  
 e-mail: office@floreni.md, www.floreni.md

## A C T

privind implementarea rezultatelor științifice  
 din teza de doctor în economie a dlui **Popovici Mihai** cu tema:  
**„Perfecționarea contabilității și auditului imobilizărilor corporale”**

Prin prezentul act se confirmă implementarea în practica companiei „Floreni” SRL a următoarelor recomandări bazate pe cercetările științifice efectuate de dl Popovici Mihai:

- utilizarea actului de recepție a bunurilor neconforme la importul de mijloace fixe;
- aplicarea modelului de determinare a valorii juste pentru imobilizările corporale primite cu titlu gratuit, depistate ca plusuri la inventariere sau primite prin schimb;
- contabilizarea imobilizărilor corporale procurate la un preț simbolic la valoarea justă a acestora, conform recomandărilor din teza menționată;
- implementarea actului de reevaluare a imobilizărilor corporale;
- utilizarea modelului de proces-verbal privind confirmarea costurilor ulterioare.

Aplicarea în practică a recomandărilor sus-menționate va permite o evidență contabilă mai eficientă a imobilizărilor corporale la „Floreni” SRL, iar formularele de documente elaborate vor fi adoptate și utilizate în activitatea entității.

Director General  
 SRL „Floreni”

Bîta-Bubuioac Odisea







„Sara Distribution” SRL  
 Str. Armenească nr. 63, of.1  
 Mun. Chișinău, Republica Moldova MD 2012  
 c/f 1006600045316

#### ACT CONFIRMATIV

privind implementarea rezultatelor investigațiilor științifice ale dlui Popovici Mihai  
 din teza de doctor **„Perfectionarea contabilității și auditului imobilizărilor corporale”**  
 pentru conferirea titlului de doctor în economie

Prin prezentul act se aprobă rezultatele cercetărilor efectuate și se confirmă implementarea propunerilor bazate pe acestea la entitatea „Sara Distribution” SRL, în scopul soluționării problemelor aferente contabilității imobilizărilor corporale.

Aplicarea propunerilor din teza menționată ține de utilizarea în activitatea entității noastre a actului de recepție a bunurilor neconforme la importul de mijloace fixe, aplicarea în practică a modelului de determinare a valorii juste pentru imobilizările corporale primite cu titlu gratuit, depistate ca plusuri la inventariere sau primite prin schimb.

Am găsit o claritate și în modul de contabilizare a imobilizărilor corporale procurate la un preț simbolic, precum și în implementarea actului de reevaluare a imobilizărilor corporale și în utilizarea modelului de proces-verbal privind confirmarea costurilor ulterioare.

Pornind de la cele menționate mai sus, considerăm că transpunerea în practică a propunerilor și recomandărilor din cercetarea menționată va contribui esențial la desfășurarea activității entității noastre.

**Director**



**Chilab Naeem**



SOCIETATEA PE ACȚIUNI  
« AUDIT-CONCRET »



Republica Moldova, mun. Chișinău,  
str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni, 45  
Tel.: (INT +37322) 22-74-20, 21-20-90, 22-99-65  
Tel./fax: (INT + 37322) 21-22-08  
E-mail: auditconcret@yahoo.com  
Web: http://audit-concret.md

c/f 1003600096960  
IBAN MD58MO2224ASV88262797100  
BC „Mobiasbancă – Groupe Societe Generale” SA  
c/b: MOBBMD22

### ACT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor cercetării științifice

din teza de doctor a dlui **Popovici Mihai** cu tema:

#### „Perfecționarea contabilității și auditului imobilizărilor corporale”

Prin prezentul act entitatea „Audit-Concret” SA confirmă aplicarea în practica de auditare a imobilizărilor corporale a rezultatelor cercetării științifice din teza menționată, după cum urmează:

- utilizarea în activitatea entității a chestionarului de control intern privind starea imobilizărilor corporale și modul de evidență contabilă a acestora;
- aplicarea în practică a metodelor privind auditarea intrărilor, ieșirilor, amortizării, costurilor ulterioare și reevaluării imobilizărilor corporale, care au fost propuse;
- implementarea modului de acumulare a probelor de audit aferente imobilizărilor corporale, ținând cont de recomandările din teza dată;
- aplicarea riscurilor de audit și a metodelor de planificare a auditului imobilizărilor corporale indicate în teză;
- utilizarea indicatorilor propuși pentru analiza economico-financiară a imobilizărilor corporale după efectuarea auditului acestora.

Suntem de părere că rezultatele obținute de către autor în prezenta investigație vor contribui substanțial la dezvoltarea auditului imobilizărilor corporale și susținem aplicarea în practică a acestora.

Administrator  
„Audit-Concret” SA

Litr Ana

### **Declarația privind asumarea răspunderii**

Subsemnatul, declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Popovici Mihai

A handwritten signature in blue ink, consisting of a stylized 'M' and 'P' followed by a long diagonal stroke.

## Curriculum vitae

### Informații personale

Nume / Prenume	<b>Popovici Mihai</b>
Cetățenia	Republica Moldova
Adresă (e)	mun. Chișinău, str. Melestiu nr. 16/2, ap. 20
Telefon (oane)	+ (373) 79 263 685
e-mail (uri)	<a href="mailto:mpopovici1992@gmail.com">mpopovici1992@gmail.com</a>
Data nașterii	18 martie 1992

### Experiență profesională

<b>01.10.2018 – prezent</b>	„Agrofin Management” SRL
Funcția sau postul ocupat	Contabil-șef
<b>01.03.2017 – 30.09.2018</b>	„Agrofin Management” SRL
Funcția sau postul ocupat	Contabil superior
<b>05.10.2018 – prezent</b>	„Audit-Concret” SA
Funcția sau postul ocupat	Stagiar auditor
<b>01.07.2014 – 17.02.2017</b>	SC „Totul Pentru Contabil” SRL
Funcția sau postul ocupat	Contabil

### Educație și formare

01.11.2016 – 31.10.2019	Doctorat
Calificarea / specialitatea	Contabilitate; audit; analiză economică
Numele instituției	ASEM. Școala doctorală
01.09.2014 – 31.05.2016	Masterat
Calificarea / specialitatea	Contabilitate și Audit. Master în științe economice
Numele instituției	ASEM. Școala Masterală de Excelență în Economie și Business
01.09.2011 – 31.05.2014	Licență
Calificarea / specialitatea	Contabilitate. Licențiat în științe economice
Numele instituției	ASEM. Specialitatea Contabilitate
01.09.2017 – 31.05.2011	Studii medii de specialitate
Calificarea / specialitatea	Contabilitate
Numele instituției	Colegiul Național de Comerț al ASEM

**Activitate științifică**  
**Participări la manifestări științifice**

- Cu comunicare:

- Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor”, 5 – 6 aprilie 2017 Chișinău: ASEM;
- Simpozionul științific al tinerilor cercetători, 28 – 29 aprilie 2017, Chișinău: ASEM;
- Conferința Științifică Internațională „Perspectivele și problemele integrării în spațiul european al cercetării și educației”, 7 iunie 2017. Cahul: Universitatea de Stat „Bogdan Petriceicu Hașdeu”;
- Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”, 22 – 23 septembrie 2017, Chișinău: ASEM

- Fără comunicare:

- Jean Monnet Conference „Moldova towards EU's regional and cross-border development” 6 – 7 decembrie 2018, ASEM;
- Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și educația contabilă în societatea digitală” Ediția a VIII-a, 4 – 5 aprilie 2019, ASEM;
- Masa rotundă cu genericul „Consolidarea excelenței în cercetarea științifică financiar-bancară”, 4 aprilie, ASEM;
- Focus-grup cu genericul „Modalități posibile de atragere a studenților-doctoranzi în activitatea științifico-didactică în instituțiile de învățământ superior”, 16 aprilie 2019, ASEM.

**Lucrări științifice publicate**

2 articole în revistele din alte baze de date acceptate de către ANACEC (ERIH Plus, DOAJ, UL RICH'S, REPEC), 3 articole în revistele din Registrul național al revistelor de profil (categoria B), 4 articole în lucrările manifestărilor științifice incluse în Registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate din Republica Moldova și un articol în conferințele de peste hotare.

**Aptitudini și competențe personale**

Limba (i) maternă (e)

Limba (i) străină (e)

Autoevaluare

**Română**

**rusă**

**franceză**

**engleză**

Înțelegere		Vorbire		Scriere
Ascultare	Citire	Participare la conversație	Discurs oral	Exprimare scrisă
foarte bine	foarte bine	foarte bine	bine	bine
bine	bine	bine	satisfăcător	bine
satisfăcător	satisfăcător	satisfăcător	satisfăcător	satisfăcător