

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**

Specialitatea științifică: 522.02 – Contabilitate; audit; analiză economică

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

CHIȘINĂU, 2020

Teza a fost elaborată în cadrul Departamentului „Contabilitate, audit și analiză economică” a Academiei de Studii Economice a Moldovei

Conducător științific:

NEDERIȚA Alexandru - doctor habilitat în științe economice, profesor universitar, ASEM

Comisia de susținere publică a tezei de doctorat:

- 1. Președinte – GRIGOROI Lilia**, decanul facultății „Contabilitate”, dr., conf. univ., program de doctorat 522.02 – Contabilitate; audit; analiză economică, ASEM;
- 2. Conducător științific – NEDERIȚA Alexandru**, dr. hab., prof. univ., program de doctorat 522.02 – Contabilitate; audit; analiză economică, ASEM;
- 3. Referent oficial – MANOLI Mihail**, dr., conf. univ., program de doctorat 522.02 – Contabilitate; audit; analiză economică, USEM;
- 4. Referent oficial – HLACIUC Elena**, dr., prof. univ., program de doctorat – Contabilitate, Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava, România;
- 5. Referent oficial – ISTRATE Costel**, dr., prof. univ., program de doctorat – Contabilitate, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, România.

Susținerea va avea loc la data de 5 iunie 2020, ora 15⁰⁰, în ședința Comisiei de susținere publică a tezei de doctorat din cadrul Academiei de Studii Economice a Moldovei: MD-2005, mun. Chișinău, str. G. Bănulescu Bodoni 59, etajul 1, biroul 104 (bloc B).

Teza de doctor și rezumatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice a Moldovei, pe pagina web a ASEM (www.irek.ase.md) și pe pagina web a ANACEC (www.cnaa.md).

Președinte al Comisiei de susținere publică a tezei de doctorat

doctor în științe economice,
conferențiar universitar

GRIGOROI Lilia

Conducător științific:

doctor habilitat în științe economice,
profesor universitar

NEDERIȚA Alexandru

Autor:

POPOVICI Mihai

© Popovici Mihai, 2020

CUPRINS

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII	4
CONȚINUTUL TEZEI	8
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI	24
BIBLIOGRAFIE	27
LISTA PUBLICAȚIILOR AUTORULUI LA TEMA TEZEI	29
ADNOTARE	31

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

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.

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., Ilincuță L.D., Ristea M., Bojian O., Munteanu V., Crișan C., Dincă A., Cernușca L., Vișan D., Botez D., Boulescu M., Ionaș C., Nederița A., Bucur V., Gherasimov M., Grigoroș L., Lazări L., Cauș L., Foalea L., Iachimovschi A., Brînzilă L., Graur A., Dima M., Țiriulnicova N., Lazari I., Vragaleva 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.

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.

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 immobilizărilor corporale;
- dezvoltarea problemelor aferente colectării probelor de audit și a modului de aplicare a procedurilor de audit necesare auditării immobilizărilor corporale;
- perfecționarea expunerii opiniei de audit și de finalizare a auditului immobilizărilor 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 immobilizărilor corporale.

Metodologia de cercetare. Aria de cercetare a prezentei teze rezultă 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. La realizarea activității de cercetare au fost utilizate metode cantitative și calitative, inductive și deductive, precum și metodele analizei și sintezei, în funcție de obiectivele urmărite.

Problemele științifice importante soluționate în prezenta investigație 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.

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

- aprofundarea și dezvoltarea noțiunii de immobilizări corporale și recomandarea unor noi criterii de clasificare a acestora;
- identificarea elementelor costului de intrare în funcție de sursa de achiziționare a immobilizărilor 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 problematicei 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 immobilizărilor 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 immobilizări corporale; identificarea elementelor de formare a costului de intrare a immobilizărilor corporale; recomandarea aplicării unor metode de amortizare utilizate în practica internațională și argumentarea necesității de stabilire a claselor de immobilizări corporale în funcție de amplasarea teritorială a acestora; abordarea problematicii privind derecunoașterea immobilizărilor corporale, perfecționarea contabilității immobilizărilor corporale deținute în baza contractelor de parteneriat public-privat; investigarea etapelor auditului immobilizărilor corporale prin prisma segmentării acestuia pe compartimente ale evidenței contabile și soluționarea problemelor colectării și utilizării probelor de audit aferente immobilizărilor corporale; fundamentarea direcțiilor de valorificare a rezultatelor auditului immobilizărilor corporale și a analizei economico-financiare a acestora.

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele prezentei cercetări au fost utilizate pentru perfecționarea contabilității immobilizărilor 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 stătător a unei immobilizări corporale. În scopul perfecționării auditului immobilizărilor corporale, entitatea „Audit-Concret” SA a implementat chestionarul de control intern privind starea immobilizării corporale, dar, totodată, a aplicat în practică recomandările propuse privind auditarea recunoașterii, derecunoașterii, amortizării și reevaluării immobilizărilor 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.

Cuvinte-cheie: contabilitate, audit, immobilizări 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.

CONȚINUTUL TEZEI

În **Introducere** se argumentează actualitatea și importanța temei de cercetare, sunt determinate scopul și obiectivele tezei, este redată noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute, justificată valoarea aplicativă a tezei.

În **capitolul 1 „Fundamente teoretice ale contabilității immobilizărilor corporale”** se examinează noțiunile generale, componentele și criteriile de clasificare ale immobilizărilor corporale, modul de recunoaștere și de evaluare inițială a immobilizărilor corporale, precum și soluționarea problemelor aferente formării costului de intrare.

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, investiții imobiliare și resurse minerale [17, pct. 4].

Diferiți autori clasifică immobilizările corporale în diverse moduri: în funcție de sursa de proveniență, de apartenență, după obiectul activității desfășurate, după criteriul ramural etc. Pornind de la faptul că SNC „Immobilizări necorporale și corporale” conține definiția immobilizărilor amortizabile, deducem că immobilizările corporale mai pot fi clasificate după criteriul de amortizare, și anume: amortizabile (mijloacele fixe cu excepția celor neamortizabile, resursele minerale, investițiile imobiliare) și neamortizabile (terenurile, immobilizările corporale în curs de execuție, 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).

Un alt criteriu de clasificare, în opinia noastră, poate fi gradul de mobilitate, după care immobilizările corporale pot fi divizate în mobile (mijloacele de transport, uneltele, instrumentele etc.) și imobile (clădirile, terenurile, construcțiile etc.).

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

Analizând sursele din figura de mai jos, observăm că legislația internațională și normele contabile ale altor țări conțin ca elemente componente ale immobilizărilor corporale plantele sau activele biologice productive (IAS, România) și avansurile (Directiva UE, România). Totodată, conform reglementărilor contabile românești, terenurile se împart în două categorii: terenuri și amenajări de terenuri [16, pct. 193]. De menționat că terenurile nu se amortizează, iar amenajările acestora se amortizează.

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

Fig. 1. Elementele imobilizărilor corporale conform reglementărilor contabile naționale și internaționale

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

Luând în considerare 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, îndiguiuri, împrejmuiri etc. Recomandăm includerea acestora în componența imobilizărilor corporale și a activelor biologice productive, deoarece ele corespund în mare parte definiției imobilizărilor corporale.

În scopul racordării noțiunii de imobilizări corporale la normele internaționale, considerăm că componența acesteia 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.

Particularitățile recunoașterii imobilizărilor 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, subvenționale etc.

O problemă referitoare la achiziționarea mijloacelor fixe de peste hotare 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 teză, în prezența reprezentanților vânzătorului, transportatorului și a cumpărătorului.

Pentru contabilii care nu pot să apeleze la un evaluator independent în vederea stabilirii valorii unui obiect din diferite cauze (lipsa de lichidități, amplasarea la o distanță mare de oraș etc.), în teză este descris modul de determinare de sine stătător a valorii juste a unei imobilizări corporale.

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 [17, pct. 8].

În IAS 16 se menționează că costul unei imobilizări corporale include și estimarea inițială a costurilor de dezasamblare și de înlăturare a elementului și de restaurare a amplasamentului unde este situat, obligație pe care o suportă entitatea la dobândirea elementului sau ca o consecință a utilizării elementului pe o perioadă anumită în alte scopuri decât cele de a produce stocuri în timpul acelei perioade [3, pct. 16].

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

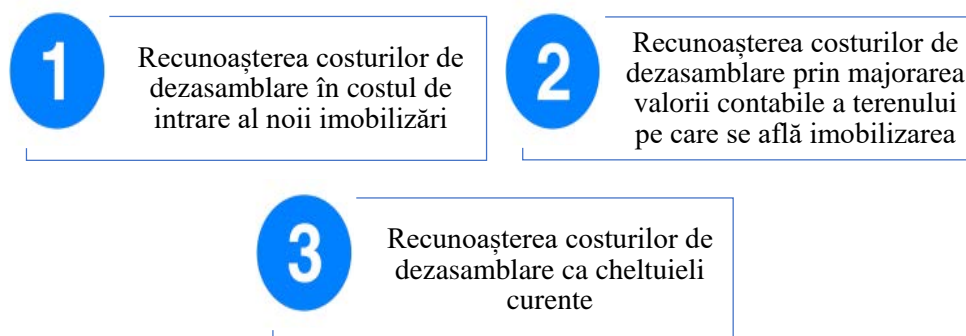


Fig. 2. Soluțiile privind recunoașterea costurilor de dezasamblare

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 în raport cu alte imobilizări corporale.

Costul de intrare al imobilizărilor corporale este diferit, în funcție de faptul dacă entitatea este sau nu plătitoare de TVA. Pentru entitățile neplătitoare de TVA, în costul de intrare al imobilizărilor corporale procurate se include și TVA. După părerea noastră, este incorect ca costul de intrare al aceluiași obiect 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 imobilizărilor corporale similare. Considerăm că în acest caz 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, deoarece apar neclarități privind reflectarea costului de intrare al imobilizărilor corporale, cum ar fi telefoanele mobile, tabletele și alte gadgeturi care sunt procurate de la anumiți operatori la prețul de 1 leu. 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.

O situație problematică ține de faptul că SNC nu abordează noțiunea de valoare actualizată la procurarea unei imobilizări corporale cu achitarea ulterioară a acesteia. Precizăm că IFRS acordă o atenție deosebită evaluării după valoarea actualizată. Potrivit SNC, entitatea reflectă suma totală a costului de intrare conform documentelor confirmative. În opinia noastră, această poziție este greșită 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. După părerea noastră, determinarea 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. De aceea SNC ar trebui să conțină și să opereze cu noțiunea de valoare actualizată.

În capitolul 2 „Abordări metodologico-aplicative ale contabilității imobilizărilor corporale” se descriu metodele de evaluare ulterioară și modul de contabilizare a rezultatelor acesteia, se examinează problemele deprecierii imobilizărilor corporale, se analizează metodele de amortizare prevăzute în SNC, se propun metode alternative de amortizare utilizate în practica internațională, se soluționează problemele privind costurile ulterioare ale imobilizărilor corporale și derecunoașterea acestora, precum și se abordează problemele aferente contabilității imobilizărilor corporale utilizate în contractele de parteneriat public-privat.

SNC „Imobilizări necorporale și corporale” propune două modele de evaluare ulterioară: modelul bazat pe cost și modelul de reevaluare. Modelul de reevaluare se aplică cu suficientă regularitate astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data raportării. 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 [17, pct. 18³].

De menționat că, potrivit IAS 16, dacă un element de imobilizări corporale este reevaluat, întreaga clasă de imobilizări corporale din care face parte acel element trebuie reevaluată [3, pct. 36]. Acest subiect a fost abordat mai amănunțit în una din publicațiile autorului [14].

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. 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 selectată de către entitățile cu multiple subdiviziuni teritoriale și trebuie reflectată în politicile contabile ale entității. Astfel, amplasarea geografică nu va fi un impediment pentru efectuarea reevaluării imobilizărilor corporale.

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 nr. 287/2017 [6], propunem un astfel de model, care s-ar utiliza la efectuarea reevaluării unei clase de imobilizări corporale de către o comisie din cadrul entității.

Potrivit SNC „Deprecierea activelor”, entitatea trebuie să determine la fiecare dată de raportare dacă există sau nu indicii ale deprecierei unui activ. În opinia noastră, pe lângă indiciile prevăzute de SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36, ca indiciu 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 indiciu care ar influența schimbarea valorii juste a imobilizărilor corporale deținute de entitate.

O problemă aferentă deprecierei imobilizărilor corporale este metoda prin care aceasta urmează să fie efectuată: conform SNC „Deprecierea activelor” sau potrivit IAS 36. Diferența dintre cele două metode este prezentată în figura de mai jos. Valoarea justă minus costurile asociate cedării și valoarea de utilizare (valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de numerar ce se așteaptă să fie obținute dintr-un activ sau unitate generatoare de numerar), sunt componentele principale ale valorii recuperabile conform IAS 36.

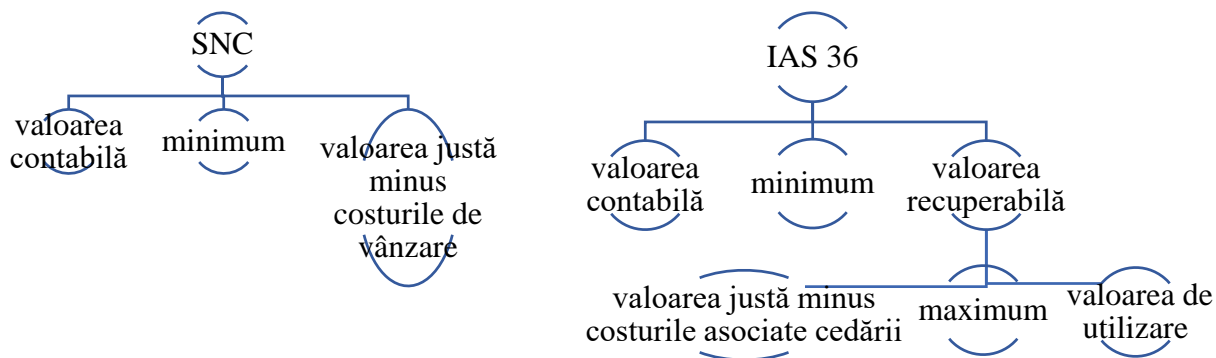


Fig. 3. Deprecierea immobilizărilor corporale conform SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36

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

Având în vedere aceste prevederi legale, recomandăm să se includă în SNC „Deprecierea activelor” metoda de calculare a deprecierei conform IAS 36, pentru asigurarea comparabilității rezultatelor deprecierei immobilizărilor corporale între entitățile care utilizează SNC și IAS/IFRS.

Amortizarea immobilizărilor reprezintă repartizarea sistematică a valorii amortizabile a unei immobilizări pe perioade de gestiune ale duratei de utilizare [17, pct. 4].

Amortizarea contabilă poate influența și fiscalitatea, în special la calcularea impozitului pe bunurile imobiliare. În explicațiile SFS [2], 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, alegerea metodei de amortizare va influența direct baza impozabilă pentru immobilizările corporale menționate, fiindcă fiecare metodă oferă rezultate diferite.

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 [17, pct. 20]. 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: plusul de performanță în urma reparației, modificarea semnificativă a condițiilor de utilizare, uzura morală și conservarea immobilizărilor corporale etc.

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:

$$I_{vr} = \frac{V_{re}}{C_i} \times 100\% , \text{ unde: } \begin{array}{l} I_{vr} - \text{indicatorul valorii reziduale;} \\ V_{re} - \text{valoarea reziduală estimată;} \\ C_i - \text{costul de intrare} \end{array}$$

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 fi cea estimată inițial.

O metodă de amortizare neutilizată de SNC și propusă de reglementările contabile românești este metoda accelerată de amortizare care prevede calcularea, la data intrării mijloacelor fixe în patrimoniul entității, a unei amortizări anuale de până la 50% din valoarea de intrare a acestora, iar, din perioadele de gestiune următoare, calcularea amortizării se face după metoda liniară prin raportarea valorii amortizabile rămase la numărul de ani de utilizare rămași.

În tabelul de mai jos se demonstrează diferența dintre metoda liniară și cea accelerată pentru un mijloc fix cu costul de intrare de 500 000 lei, durata de utilizare de 5 ani și valoarea reziduală de 80 000 lei.

Tabelul 1. 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)x50%	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. De aceea propunem includerea în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” a metodei accelerate de amortizare.

Una din metodele mai puțin cunoscute este metoda anglo-saxonă „pool”, care se caracterizează prin aplicarea unei rate de amortizare unice asupra valorii contabile a tuturor mijloacelor fixe din aceeași categorie (de exemplu, 10%, 15%, 20%, 25% anual). În tabelul de mai jos se demonstrează diferența dintre metoda liniară și metoda „pool” în baza datelor din exemplul trecut și a unei rate de amortizare unice de 25%.

Tabelul 2. 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, în care, pentru calculul cotei de amortizare, sunt însumați anii din durata de utilizare. În scopul analizării diferenței între metoda liniară și metoda „softy”, mai jos este prezentat un exemplu.

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).

Tabelul 3. 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

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, fiindcă în primul an de exploatare valoarea lor scade brusc față de costul de intrare, iar în

următorii ani – mai lent. Subiectul dat a fost descris mai detaliat în una din publicațiile autorului prezentei teze [11].

Termenul de capitalizare se conține în SNC și în diferite lucrări [8], însă lipsește o definiție a acestuia. Propunem includerea în SNC a noțiunii „capitalizarea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale” cu cuprinsul: „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 ce urmează a fi capitalizate, nu este reglementat suficient. Conform Legii nr. 287/2017 [6], faptele economice (capitalizarea costurilor ulterioare) se contabilizează în temeiul documentelor primare. Prin urmare, propunem utilizarea în calitate de document a modelului procesului-verbal prezentat în teză, care va conține concluziile comisiei privind modificările caracteristicilor mijlocului fix și capitalizarea costurilor ulterioare.

La derecunoașterea imobilizărilor corporale, entitățile care dețin anumite construcții speciale, cum ar fi drumurile sau căile de acces, întâmpină probleme cu lichidarea acestora. În comparație cu alte imobilizări corporale, drumurile nu pot fi închise și funcționează continuu sub acțiunea distructivă a traficului și factorilor climaterici. Considerăm că atunci când drumul este intern și nu va mai fi utilizat, acesta poate fi folosit în alte scopuri (de exemplu, teren agricol), iar dacă drumul este extern sau local, acesta poate fi predat în gestiunea autorităților publice.

Altă situație problematică pentru contabili poate apărea atunci când se decide de a se vinde o parte a unei imobilizări corporale, păstrând cealaltă parte în proprietatea sa [12]. 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.

La cedarea imobilizărilor corporale deseori apar probleme între entitățile care construiesc bunuri imobiliare 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, posturi de transformare și instalații de gaze naturale sunt în drept să le transmită cu titlu gratuit în proprietatea operatorului de sistem, iar acesta este obligat să le primească. Considerăm că în acest caz entitățile nu trebuie să doneze (să transmită cu titlu gratuit) instalațiile menționate, ci să le transmită în folosință în baza unui contract de comodat.

Potrivit Legii nr. 179/2008 [7, art. 18] și Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat (în continuare – Indicații metodice) [4, pct. 7], parteneriatul public-privat se realizează prin formele indicate în figura 4.

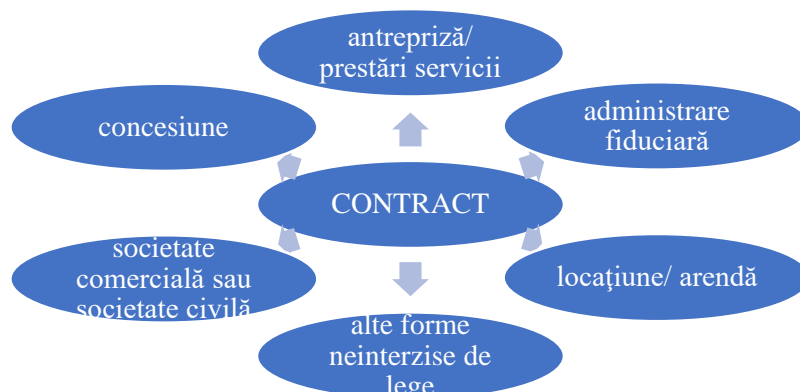


Fig. 4. Formele de contracte în cadrul parteneriatului public-privat

Sursa: elaborat de autor în baza Legii nr. 179/2008 [7, art. 18]

În Planul general de conturi contabile [9] nu sunt prevăzute conturi sintetice și subconturi distincte de evidență a bunurilor transmise/primate în cadrul parteneriatului public-privat. În acest scop, propunem introducerea următoarelor conturi și subconturi la partenerul privat.

Tabelul 4. Conturile și subconturile propuse pentru evidența bunurilor transmise/primate în cadrul parteneriatului public-privat

Clasa	Grupa	Contul /subcontul	Destinația
1 „Active imobilizate”	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
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

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, partenerul privat va trebui să prezinte rezultatele acestor operațiuni partenerului public pentru a efectua ajustări în contabilitatea ambelor entități. Propunem ca în reglementările contabile să fie incluse prevederile privind prezentarea obligatorie, în termen de o lună, a informațiilor menționate de către partenerii publici și privați, într-o notă informativă despre imobilizările corporale.

Alt aspect care nu este reglementat se referă la evidența obiectului (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, 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”).

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 este prevăzută 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, propunem prezentarea unei note informative la sfârșitul perioadei de gestiune de către partenerul privat partenerului public, în care vor fi reflectate veniturile și costurile aferente contractului de administrare fiduciară.

La partajarea rezultatului în cadrul contractelor de societate civilă nu este clară determinarea costului de intrare al imobilizării corporale rămase în proprietatea partenerului privat. Economisții 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 [19]. Nu suntem de acord cu această poziție, deoarece astfel se majorează costul de intrare al imobilizării corporale nou-create, mai ales că transmiterea rezultatului unui partener este definită în scrisorile SFS [15] ca o livrare. Autorul și-a expus punctul de vedere asupra acestui subiect în una din lucrările sale publicate peste hotare [10].

În **capitolul 3 „Probleme ale auditului imobilizărilor corporale”** au fost investigate următoarele subiecte: descrierea modului de fragmentare a auditului imobilizărilor corporale, caracterizarea etapelor de preplanificare și planificare, studierea tipurilor de probe de audit și a procedurilor necesare colectării acestora, propunerea unor soluții aferente elaborării raportului de audit și a modului de exprimare a opiniilor de audit, analiza economico-financiară a indicatorilor aferenți imobilizărilor corporale și prezentarea direcțiilor de valorificare a rezultatelor auditului.

Există diferite metode de segmentare a unui audit. Prin metoda ciclurilor nu este posibil de investigat imobilizările corporale. 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. [1, pag. 253] împart faza I „Planificarea și definirea unei metode de auditare” în câteva componente ale planificării auditului, printre care: obținerea informațiilor de context și despre obligațiile juridice ale clientului, efectuarea

procedurilor analitice preliminare, determinarea pragului de semnificație, evaluarea riscurilor de audit etc.

Obținerea informațiilor de context ține de înțelegerea ramurii de activitate a clientului și, respectiv, de specificul contabilității immobilizărilor corporale. Obținerea informațiilor privind obligațiile juridice ale clientului se poate efectua prin verificarea actelor de constituire, pentru a se vedea dacă la fondarea entității au fost depuse în capitalul social immobilizări corporale.

Etapă de efectuare a procedurilor analitice este 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 de mai jos vom analiza indicatorii privind immobilizările corporale a două entități cercetate în anul 2018, pentru a vedea care dintre ele este mai avantajos și mai prioritar să fie auditate.

Tabelul 5. Indicatorii analizați la planificarea auditului immobilizărilor corporale

Nr. crt.	Indicatori	Entitatea analizată		Compararea indicatorilor Safmadora-Grup SRL cu indicatorii Fitfoods SRL
		Fitfoods SRL	Safmadora-Grup SRL	
1	Immobilizări 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 immobilizărilor corporale (immobilizări corporale / total active)	0,92	0,28	- 0,64
5	Raportul immobilizări 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

Analizând tabelul de mai sus, se observă că toți indicatorii privind immobilizările 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 immobilizări 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 immobilizărilor corporale, raportul dintre immobilizările 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 immobilizărilor corporale ale entității „Fitfoods SRL” se va cere un onorariu și o perioadă de auditare mai mare decât pentru entitatea „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 practică, pragul de semnificație este indirect proporțional cu riscul de audit conform relației prezentate în figura 5.

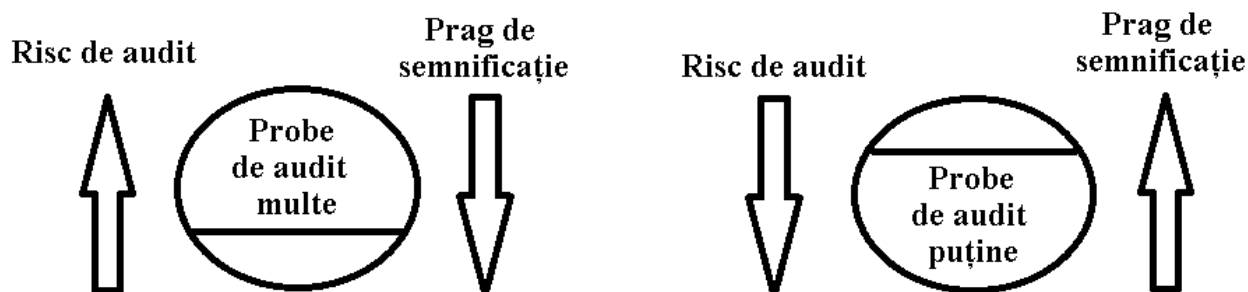


Fig. 5. Relația dintre pragul de semnificație și riscul de audit

Sursa: elaborat de autor

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

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 immobilizărilor corporale ale entității auditate, în mărime de 5–10% din valoarea lor. O problemă pentru auditori poate apărea în cazul în care entitățile nu au organizat un sistem de control intern. Pentru aceste entități există un risc mare de control, exprimat numeric cu 100%.

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. Autorul și-a expus mai detaliat punctul de vedere asupra acestui subiect în una din lucrările sale publicate peste hotare [13], în care descrie probele de audit aferente immobilizărilor corporale.

Procedurile de audit în vederea obținerii probelor de audit pot include:

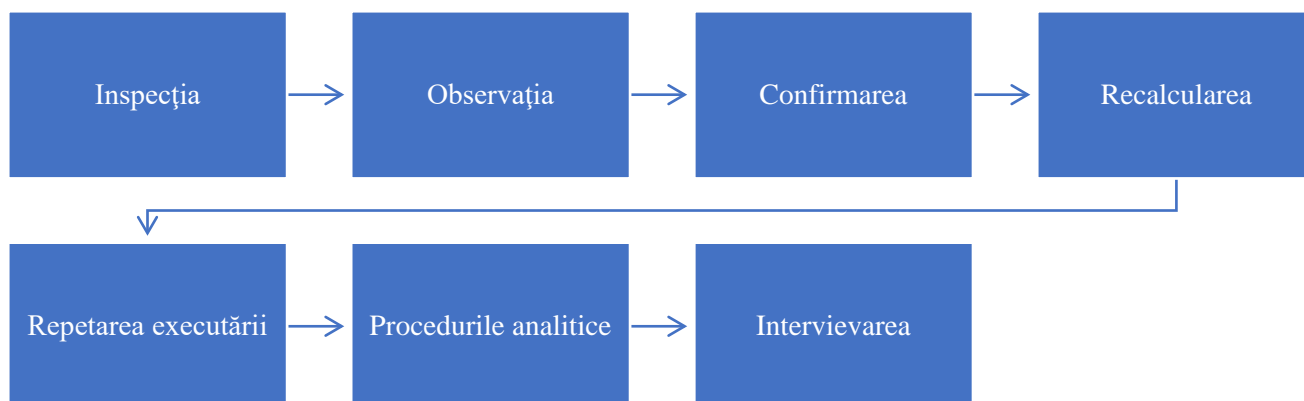


Fig. 6. Procedurile de audit

Sursa: elaborat de autor în baza ISA 500 [5, pct. A16]

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.

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.

În cazul auditării imobilizărilor corporale, se recomandă ca auditorul să verifice corectitudinea formulelor matematice de calculare a amortizării imobilizărilor corporale, în funcție de metoda de calcul utilizată conform politicilor contabile.

Recomandăm utilizarea unui chestionar care ar trebui prezentat contabilului-șef înainte de a începe auditul imobilizărilor corporale, modelul căruia este prezentat în teză. 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.

Ultima etapă a unei misiuni de audit o constituie finalizarea auditului și emiterea unui raport de audit. În opinia noastră, cea mai importantă componentă a unui raport de audit o constituie opinia de audit. 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:

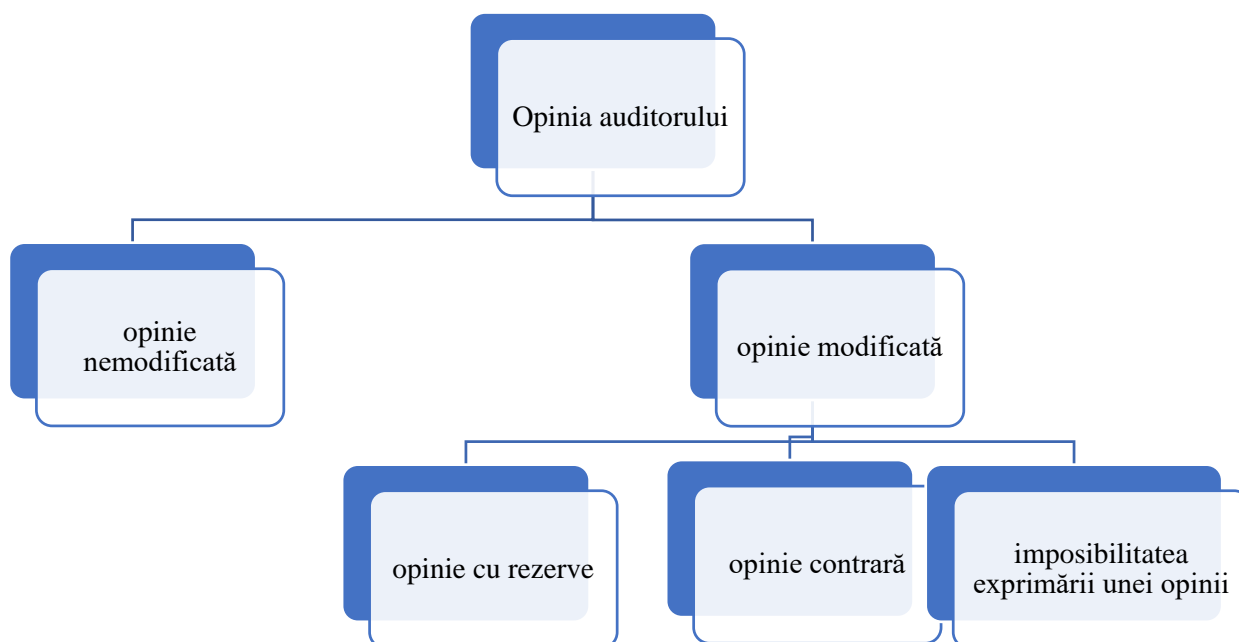


Fig. 7. Tipurile opiniilor din raportul auditorului

Sursa: elaborat de autor

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.

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.

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.

Credem 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 contabilizare a costurilor ulterioare, mai ales în cazul capitalizării lor, precum și la alte documente contabile.

Auditul imobilizărilor corporale se finalizează cu analiza eficienței utilizării acestora, fiind necesară pentru valorificarea auditului de către entitatea auditată. Economistii Tcaci N. și Cojocaru V. [18, pag. 150] propun o grupă de indicatori, care exprimă eficiența utilizării mijloacelor fixe.

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 6. 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 (rd.2 : rd.1)	0,99	1,27	+0,28
6	Capacitatea mijloacelor fixe productive (rd.1 : rd.2)	1,00	0,79	-0,21
7	Coeficientul exploatarei mijloacelor fixe (rd.3: rd.1)	4,71	18,33	+13,62
8	Durata de rotație a mijloacelor fixe productive (rd.1 : rd.3x360)	76,45	19,64	-56,81
9	Rentabilitatea mijloacelor fixe productive (rd.4 : rd.1x100)	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. 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.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Investigațiile efectuate în domeniul contabilității și auditului imobilizărilor corporale au permis formularea următoarelor **concluzii**:

1. În literatura de specialitate se conțin multiple concepte aferente imobilizărilor corporale. Cercetând standardele naționale și internaționale de contabilitate, normele contabile ale altor state, precum și prevederile Directivei 2013/34/UE, concluzionăm că activele biologice productive, avansurile acordate aferente imobilizărilor corporale și amenajările de terenuri, potrivit SNC, nu sunt incluse în componența imobilizărilor corporale

2. În cadrul operațiunilor de recunoaștere și evaluare a imobilizărilor corporale, practicienii întâmpină diferite probleme pentru care nu există soluții definitive: recunoașterea imobilizărilor corporale, 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, reevaluarea unor imobilizări corporale complet uzate, precum și stabilirea claselor de imobilizări corporale de către entitățile cu subdiviziuni amplasate geografic la distanțe mari unele de altele.

3. Alegerea metodei de calcul a amortizării este succedată de anumite aspecte problematice precum stabilirea duratei de utilizare și a valorii reziduale a imobilizărilor 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 prezenta cercetare.

Noțiunea de capitalizare nu este definită de către SNC, iar modul de perfectare documentară a costurilor ulterioare nu este reglementat. Totodată, apar diferite probleme și la derecunoașterea imobilizărilor corporale.

4. Contabilității imobilizărilor corporale în condițiile parteneriatului public-privat i s-a acordat puțină atenție, cu excepția ultimei perioade în care au fost aprobate Indicațiile metodice. Complexitatea acestui domeniu creează probleme legate de: contabilizarea aportului partenerului public și evidența acestuia la partenerul privat, reevaluarea acestuia, contabilizarea costurilor ulterioare etc. Totodată, Planul general de conturi contabile nu este adaptat la condițiile deținerii imobilizărilor corporale în baza contractului de parteneriat public-privat.

5. Orice audit se realizează prin împărțirea situațiilor financiare în segmente sau părți componente mai mici. S-a demonstrat că pentru auditarea imobilizărilor corporale este necesară fragmentarea prin metoda pe compartimente sau pe conturi de evidență contabilă. La inițierea misiunii de audit a imobilizărilor corporale, de asemenea, este necesar de întocmit un chestionar pentru colectarea probelor de audit. 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, 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 imobilizărilor corporale (în special la formarea costului de intrare), de elucidarea unor aspecte ale evaluării ulterioare, amortizării și deprecierei 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 acesteia 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.

Problemele nesoluționate în prezenta teză. Considerăm că pe viitor cercetătorii ar trebui să studieze mai aprofundat amortizarea imobilizărilor corporale sub aspect fiscal. Totodată, o atenție deosebită ar trebui acordată problemei imobilizărilor 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, propunem ca noțiunea de imobilizări corporale din SNC „Imobilizări necorporale și corporale” să fie modificată și completată astfel încât aceasta să fie 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.

2. În cadrul operațiunilor de recunoaștere și evaluare a imobilizărilor corporale, recomandăm introducerea în SNC a prevederilor privind tipurile de schimb de imobilizări corporale și reintroducerea sursei de intrare prin plusurile constatate la inventariere, formarea costului de intrare respectându-se comparabilitatea situațiilor financiare (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 etc.), utilizarea modelului de evaluare de sine stătător a imobilizărilor corporale și a actului de recepție a bunurilor neconforme 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 și utilizarea actului de reevaluare a imobilizărilor corporale.

3. În vederea perfecționării amortizării immobilizărilor 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”. Recomandăm introducerea în SNC menționat a noțiunii „capitalizarea costurilor ulterioare aferente immobilizărilor corporale” care să semnifice „adăugarea la valoarea contabilă a unei immobilizări 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” și utilizarea modelului procesului-verbal de confirmare a costurilor ulterioare. Recomandăm, transferarea immobilizărilor corporale care urmează a fi înstrăinate în componența stocurilor doar în cazul în care acestea sunt supuse pregătirilor pentru vânzare și luarea în calcul a consecințelor negative care ar putea prejudicia entitatea în urma înstrăinării unei immobilizări 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.

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”. Este necesar să fie incluse prevederile privind prezentarea informațiilor de către parteneri conform unei note informative privind immobilizările corporale, pentru a se evita neconcordanțele privind valoarea obiectului la ambii parteneri.

5. În scopul desfășurării calitative și eficiente a auditului immobilizărilor corporale, recomandăm aplicarea metodei pe compartimente sau conturi de evidență contabilă. Înainte de începerea auditului immobilizărilor corporale, propunem să se prezinte contabilului-șef al entității auditate un chestionar, pentru a înțelege mai clar modul de contabilizare a immobilizărilor 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. Considerăm că, la finalizarea misiunii de audit, este necesară efectuarea analizei economico-financiare a entității, inclusiv a immobilizărilor corporale, pentru luarea corectă a deciziilor manageriale.

BIBLIOGRAFIE

1. ARENS, A.A. et al. *Audit: O abordare integrată*. Chișinău: ARC, 2003. 949 p. ISBN 9975-61-290-3.
2. Care este baza impozabilă pentru bunurile imobiliare și terenurile care nu au fost evaluate în scopul impozitării? ©2019 [citată 10.09.2019]. Disponibil: <https://www.fisc.md/ShowQuestions.aspx?category=579773dd-d59e-4c8b-9044-1d6d656fa90f&nr=5.4.2>
3. 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>
4. 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 [citată 17.07.2019]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/111830>
5. ISA 500 „Probe de audit” [online]. [citată 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>
6. 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>
7. 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>
8. NEDERIȚA, A. Privind modul de contabilizare a costurilor ulterioare capitalizate. In: *Contabilitate și audit*. 2019, nr. 3, pp. 52. ISSN 1813-4408.
9. 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>
10. **POPOVICI, M.** Probleme ale contabilității imobilizărilor corporale în condițiile parteneriatului public-privat. In: *In-Extenso*. 2019, nr. 6, pp. 107-112. ISSN 2360-0675.
11. **POPOVICI, M.** Unele aspecte și metode noi privind amortizarea imobilizărilor corporale. In: *Economica*. 2019, nr. 2 (108), pp. 79-88. ISSN 1810-9136.
12. **POPOVICI, M.** Unele probleme ale contabilității derecunoașterii imobilizărilor corporale. In: *Economica*. 2017, nr. 4 (102), pp. 120-125. ISSN 1810-9136.

13. **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>
14. **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.
15. Privind obligațiile fiscale în cadrul unui contract de societate civilă: scrisoarea SFS nr. 13 din 20.05.2016 [online]. [citat 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/>
16. 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 [citat 09.04.2019]. Disponibil: <https://codfiscal.net/42096/omfp-18022014-reglementarile-contabile-privind-situatiile-financiare-anuale-individuale-si-situatiile-financiare-anuale-consolidate>
17. 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
18. 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.
19. 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>

LISTA LUCRĂRILOR PUBLICATE LA TEMA TEZEI

1. Articole în reviste științifice

1.1. În reviste din alte baze de date acceptate de către ANACEC

1.1.1. POPOVICI, Mihai. Reflections on risks in fixed assets audit. In: *EcoForum* [online], 2019, nr. 1(18), vol. 8, 6p., ISSN: 2344-2174. 0,615 c.a. Bază de date: ERIH Plus, DOAJ, UL RICH'S, REPEC. Disponibil: <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/920>

1.1.2. POPOVICI, Mihai. Theoretical and practical aspects on the audit projects for tangible assets. In: *European Journal of Accounting, Finance & Business* [online]. 2018, volume VII, Issue XVII, pp. 19-31, ISSN 2344-102X. 0,625 c.a. Bază de date: ERIH Plus, REPEC. Disponibil: <http://accounting-management.ro/?pag=list&year=2018>

1.2. În reviste din Registrul Național al revistelor de profil

1.2.1. POPOVICI, Mihai. Unele probleme ale contabilității derecunoașterii imobilizărilor corporale. In: *Economica*, decembrie 2017, An. XXV, nr. 4(102), pp. 120-125, ISSN 1810-9136, categoria B. 0,342 c.a. Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/economica/2017/ec_2017_41.pdf

1.2.2. POPOVICI, Mihai. Reflecții privind contabilitatea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale. In: *Studia Universitatis Moldaviae*, 2018, nr. 2(112), pp. 92-98, ISSN 1857-2073, categoria B. 0,65 c.a. Disponibil: <http://studiamsu.eu/nr-2-112-2018/>

1.2.3. POPOVICI, Mihai. Unele aspecte și metode noi privind amortizarea imobilizărilor corporale. In: *Economica*, iunie 2019, An. XXVIII, nr. 2(108), pp. 79-88, ISSN 1810-9136, categoria B. 0,445 c.a. Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/economica/2019/ec_2019_2_v1.pdf

2. Articole în lucrările conferințelor și altor manifestări științifice

2.1. În lucrările manifestărilor științifice incluse în *Registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate din Republica Moldova*

2.1.1. POPOVICI, Mihai. Aspecte problematice privind evaluarea contabilă a imobilizărilor corporale. In: *Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor” din 5-6 aprilie 2017*, ediția a VI-a, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 101-106, ISBN978-9975-127-50-9. 0,505 c.a. Disponibil: https://ase.md/files/catedre/cae/conf/conf_aprilie_2017.pdf

2.1.2. POPOVICI, Mihai. Avansuri acordate pentru imobilizările corporale: tratamente contabile și fiscale. In: *Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii” din 22-23 septembrie 2017*, vol. III, Chișinău, 2017, pp. 176-

181, ISBN 978-9975-75-897-0. 0,48 c.a. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/Competitivitatea%20%C5%9Fi%20inovarea_V.3_2017.pdf

2.1.3. POPOVICI, Mihai. Comparative assessments of recognition of tangible assets according to NAS and IFRS. In: *Scientific symposium of young researchers, april 28-29, vol. I, XV Edition, Chișinău, ASEM, 2017*, pp. 72-77, ISBN978-9975-75-877-2. 0,55 c.a. Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/electronice/simp_doct_apr2017_en1.pdf

2.1.4. 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” din 7 iunie 2017*, vol. I, Cahul, Universitatea de Stat „Bogdan Petriceicu Hasdeu”, 2017, pp. 166-170, ISBN 978-9975-88-019-0. 0,455 c.a. Disponibil: http://www.usch.md/wp-content/uploads/2015/11/Conferinta-USC-2017_Atelierul-2-4-pdf%D0%92%D0%BE%D1%81%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BB%D0%B5%D0%BD-1.pdf

3. Alte lucrări și realizări specifice diferitor domenii științifice

3.1. POPOVICI, Mihai. Probleme ale contabilității imobilizărilor corporale în condițiile parteneriatului public-privat. In: *In-Extenso*, nr. 6, tom I, Universitatea „1 decembrie 1918”, Alba-Iulia, România, 2019, pp. 107-112, ISSN 2360-0675. 0,435 c.a.

ADNOTARE

Popovici Mihai „Perfecționarea contabilității și auditului immobilizărilor 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, immobilizări 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 immobilizărilor 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-private a immobilizărilor corporale; analiza și identificarea problemelor legate de planificarea și exercitarea, colectarea de probe și finalizarea auditului immobilizărilor corporale.

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

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

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

POPOVICI MIHAI

**PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII
ȘI AUDITULUI IMOBILIZĂRILOR CORPORALE**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

Aprobat spre tipar: 10.03.2020

Formatul hârtiei 60x84 1/16

Hârtie offset. Tipar digital.

Tirajul 30 ex.

Coli de tipar: 2,00

Comanda nr. 3

Serviciul Editorial-Poligrafic al ASEM

Chișinău, str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni, 59, MD 2005

tel.: +373(0) 22 402 910, +373 (0) 22 402 886