

## UNELE CONSIDERAȚII PRIVIND AUDITAREA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

Lenghel Radu Dorin

### **Title: SOME CONSIDERATIONS REGARDING THE AUDITING OF INTANGIBLE ASSETS**

**Abstract:** *Statutory audit is the financial audit realised by statutory auditors who examine (check) and certify the financial statements as a whole, according to audit norms and standards, based on some legal dispositions (the accounting law, the commercial entity law, the capital market law etc), as a result of the mandate received from the entity owners (shareholders, associates).*

*As far as the most significant audit tests and procedures are concerned, regarding the auditing of intangible assets, these are represented by: reviewing the planned audit work (section B) with the purpose of establishing if evaluating inherent risks and control risks related to intangible assets must be or must not be adjusted; the accounting policies elaborated by the audited entity are analyzed to record in accounting the intangible assets; recording intangible assets into accounting; drawing up the "main table" of intangible assets; drawing up the "statement of intangible inputs"; drawing up "the statement of intangible outputs"; checking the property titles in order to ensure the validity of titles owned by a client; checking the correctness of depreciation adjustments etc.*

**Key words:** *auditing the intangible assets, audit tests and procedures, audit of intangible assets procedur, intangible assets*

**Rezumat:** *Auditul statutar este auditul financiar efectuat de auditorii statutari, care examinează (verifică) și certifică în totalitatea lor situațiile financiare, potrivit normelor și standardelor de audit, în virtutea unor dispoziții legale (legea contabilității, legea societăților comerciale, legea piețelor de capital etc.), ca urmare a mandatului primit din partea proprietarilor entităților (acționari, asociați).*

*În ceea ce privește cele mai semnificative proceduri și teste de audit (proceduri de fond), privind auditarea imobilizărilor necorporale, acestea sunt reprezentate de: revizuirea lucrărilor de planificare ale auditului (secțiunea B) cu scopul de a stabili dacă evaluarea riscurilor inerente și riscurile de control aferente imobilizărilor necorporale trebuie sau nu ajustată; se analizează politicile contabile elaborate de entitatea auditată pentru conducerea contabilității imobilizărilor necorporale; se întocmește "tabelul principal" al imobilizărilor necorporale; se întocmește "situația intrărilor de imobilizări necorporale"; se întocmește "situația ieșirilor de imobilizări necorporale", se inspectează titlurile de proprietate în vederea asigurării că un titlu valid este deținut de client; se verifică corectitudinea ajustărilor pentru depreciere etc.*

*Cuvinte cheie: imobilizări necorporale, auditarea imobilizărilor necorporale, teste sau proceduri de audit, procedura auditării imobilizărilor necorporale*

## **1. Conceptul de audit statutar**

Auditorii furnizează utilizatorilor externi de informații o asigurare rezonabilă referitoare la faptul că informațiile financiare au fost culese, procesate și prezentate cu respectarea criteriilor prestabilite și în mod sincer. Scopul unui audit statutar conform ISA este să îmbunătățească gradul de încredere al utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare. Acest lucru este obținut prin exprimarea unei opinii de către auditor cu privire la faptul, că situațiile financiare sunt pregătite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu un cadru general de raportare financiară.

Utilizatorii de informații, de regulă, nu pot verifica calitatea informațiilor contabile și sunt obligați să-și fundamenteze deciziile pe baza informațiilor prezentate de alte persoane, informații care pot să nu fie corecte sau complete.

Auditul financiar conform OG nr. 75/1999 privind auditul financiar republicată, reprezintă activitatea efectuată de auditorii financiari în vederea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare sau a unor componente ale acestora, exercitarea altor misiuni de asigurare și servicii profesionale potrivit standardelor internaționale de audit și altor reglementări adoptate de Camera Auditorilor Financiari din România, denumită în continuare Camera. Auditul financiar cuprinde și auditul statutar, desfășurat potrivit legii.

Auditul statutar este auditul financiar efectuat de auditorii statutari, care examinează (verifică) și certifică în totalitatea lor situațiile financiare, potrivit normelor și standardelor de audit, în virtutea unor dispoziții legale (legea contabilității, legea societăților comerciale, legea piețelor de capital etc.), ca urmare a mandatului primit din partea proprietarilor entităților (acționari, asociați). Auditul statutar este o activitate de asigurare a acurateței informaționale, care este solicitată prin lege, ca obligatorie pentru anumite entități din rațiuni de interes public semnificativ.

## **2. Generalități privind imobilizările necorporale**

O imobilizare necorporală este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

O imobilizare necorporală îndeplinește criteriul de a fi identificabilă când:

- a. este separabilă, adică poate fi separată sau divizată de entitate și vândută, transferată, autorizată, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract corespunzător, un activ identificabil sau o datorie identificabilă; sau
- b. decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.

Conturile folosite pentru reflectarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale fac parte din grupa de conturi 20x.

Cheltuielile ulterioare efectuate cu o imobilizare necorporală după cumpărarea sau finalizarea acesteia se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate.

Cheltuielile ulterioare vor majora costul imobilizării necorporale atunci când este probabil că aceste cheltuieli vor permite activului să genereze beneficii economice viitoare peste performanța prevăzută inițial și pot fi evaluate credibil.

O entitate poate include cheltuielile de constituire la "Active", caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani. Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține. Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul "Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

Amortizarea imobilizărilor necorporale se calculează în funcție de durata de utilizare economică după metoda liniară. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată. O imobilizare necorporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

### **3. Procedura auditării imobilizărilor necorporale**

#### **a. Obiectivele auditării imobilizărilor necorporale**

Principalele obiective privind auditarea imobilizărilor necorporale sunt:

- să ne asigurăm că imobilizările necorporale sunt prezentate fidel în situațiile financiare, în conformitate cu legislația adecvată și cu standardele contabile aplicabile;

- să ne asigurăm că imobilizările necorporale înregistrate în contabilitate există în realitate și că respectivul client are un titlu de proprietate valid;
- să ne asigurăm că evaluarea imobilizărilor necorporale ale companiei este conformă cu politicile contabile ale companiei și că aceste politici sunt aplicate consecvent;
- să ne asigurăm cu privire la caracterul valid al intrărilor de imobilizări necorporale și că cedările au fost înregistrate corect;
- să ne asigurăm că imobilizările necorporale au fost corect amortizate, iar această amortizare este efectuată pe o bază care să fie:
  - a) fidelă și adecvată; și
  - b) consecventă cu cea din anul precedent.
- să ne asigurăm că a fost constituit un provizion adecvat pentru deprecierea imobilizărilor necorporale.

#### **b. Realizarea programului de audit**

”Ghidul pentru un audit de calitate”, *secțiunea D* cuprinde un număr de 10 de proceduri sau teste de audit care trebuie aplicate cu ocazia auditării imobilizărilor necorporale. În continuare vom analiza modul de realizare al celor mai semnificative proceduri sau teste de audit stabilite sub forma ghidurilor operaționale.

- 1) Se revizuiesc *lucrările de planificare* ale auditului (secțiunea B) cu scopul de a stabili dacă evaluarea riscurilor inerente și riscurile de control aferente imobilizărilor necorporale trebuie sau nu ajustată. Dacă se constată riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, care nu au fost avute în vedere cu ocazia planificării inițiale, echipa de misiune va ajusta *natura, plasarea în timp și amploarea* procedurilor, pe care le va aplica, așa cum cere ISA 330 ”Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”.
- 2) Se analizează *politicile contabile* elaborate de entitatea auditată pentru conducerea contabilității imobilizărilor necorporale în conformitate cu reglementările contabile aplicate.

Legea contabilității nr. 82/1991, modificată, obligă entitățile să elaboreze politici contabile proprii. În cadrul unor entități aceste politici contabile reprezintă doar o sinteză a reglementărilor contabile fără să se precizeze:

- cine și pe ce bază inițiază operațiunile și ce documente se întocmesc;
- cine autorizează și cine efectuează operațiunea;
- cine și ce controlează;
- cine, când și pe ce baza cărui document face înregistrările, etc.

- 3) Se întocmește ”*Tabelul principal*” al imobilizărilor necorporale, după modelul nr.1 și se reconcilează acest tabel cu:
- Registrul jurnal;
  - Fișele de cont și balanțele de verificare;
  - Registrul inventar și listele de inventariere;
  - Soldurile de la închiderea exercițiului precedent;
  - Bilanțul contabil etc.

Modelul nr. 1

<b>Categoria de imobilizări necorporale</b>	<b>Solduri inițiale</b>	<b>Intrări (creșteri)</b>	<b>Ieșiri (reduceri)</b>	<b>Solduri finale</b>
<i>1) Valoarea brută</i>				
201 Cheltuieli de constituire				
203 Cheltuieli de dezvoltare				
205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare				
207 Fond comercial				
208 Alte imobilizări necorporale				
233 Imobilizări necorporale în curs de execuție				
234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale				
<b>Total valoare brută</b>				

<i>2) Amortizarea și ajustările pentru deprecieri</i>				
	<b>Solduri inițiale</b>	<b>Amortizare a în cursul anului</b>	<b>Amortizare a aferentă ieșirilor</b>	<b>Amortizarea la sfârșitul anului</b>
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire				
2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare				
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare				
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale				
290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale				
<b>Total amortizări și ajustări</b>				
Total valoare netă (1-2)				
Bilanțul contabil				
Diferențe de clarificat				

Sursa: proiecție proprie

- 4) Se întocmește ”Situția intrărilor de imobilizări necorporale” după modelul nr. 2 și se reconciliază această situație cu:
- Jurnalul de cumpărări (achiziții);
  - Procesele-verbale;
  - Facturile de achiziție;
  - Registrul de inventar;
  - Fișele de cont și balanțele de verificare, etc.
  - Procesele-verbale ale ședințelor Consiliului de administrație și ale Adunărilor generale ale acționarilor sau asociaților în care s-a hotărât achiziția sau modernizarea imobilizărilor necorporale.

Modelul nr. 2

Denumirea imobilizărilor necorporale intrate	Achiziție (A) sau producție (P)	Contul debitor	Contul creditor	Documentul justificativ	Costul de achiziție sau de producție	Durata normală	Data recepției sau punerii în funcțiune	Amortizarea lunară	Amortizarea cumulată
.....									
.....									
<b>Total</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>		<b>x</b>	<b>x</b>		

Sursa: proiecție proprie

Dacă în entitatea auditată s-a înregistrat un număr redus de intrări de imobilizări necorporale, eșantionul stabilit de auditor poate fi de 100%. Atunci când numărul intrărilor de imobilizări necorporale este mare se selectează un eșantion după metoda proporțională. Mărimea eșantionului se determină după metodologia prezentată în cadrul secțiunii B ”Planificarea auditului”, din Ghidul pentru un audit de calitate.

Pentru fiecare intrare de imobilizări necorporale (cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, și alte imobilizări necorporale ), dacă acestea au fost achiziționate cu titlu oneros, auditorul trebuie să apleze cel puțin la următoarele tipuri de proceduri:

- inspecția documentelor justificative și a corelațiilor cu: jurnalele contabile, fișele conturilor de imobilizări, balanțele

de verificare, registrul de inventar, situațiile de calcul a amortizării etc.;

- inspecția existenței și stării immobilizărilor necorporale intrate în entitate;
- investigarea (chestionarea) persoanelor de conducere și de execuție implicate în achiziția sau construcția de immobilizări necorporale;
- recalcularea (verificarea exactității aritmetice) a datelor din documentele justificative și din registrele contabile etc.

Cu ajutorul acestor tipuri de proceduri, auditorul trebuie să parcurgă o *pistă de audit* care cuprinde o succesiune logică a operațiunilor efectuate.

Cu ajutorul acestor tipuri de proceduri, auditorul culege probe de audit suficiente și juste referitoare la afirmațiile (aserțiunile sau declarațiile) formulate de conducere prin intermediul situațiilor financiare cu privire la intrările de immobilizări necorporale. În acest sens, auditorul trebuie să obțină o asigurare rezonabilă în ceea ce privește corectitudinea afirmațiilor conducerii referitoare la intrările de immobilizări necorporale, cum sunt (ISA 315 ”Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”):

- dacă intrările de immobilizări necorporale au avut loc în realitate și sunt aferente entității respective (*apariția* – nu s-au înregistrat operațiuni care nu au avut loc);
  - dacă toate intrările de immobilizări necorporale au fost reflectate în contabilitate, fără omisiuni (*exhaustivitatea*);
  - dacă evaluarea immobilizărilor intrate în entitate s-a făcut corect, la costul de achiziție sau costul de producție așa cum au stabilit reglementările contabile (*acuratețea*);
  - dacă intrările de immobilizări necorporale au fost înregistrate în perioadele contabile corespunzătoare (*separarea exercițiilor sau data de închidere a exercițiului*);
  - dacă intrările de immobilizări necorporale au fost înregistrate în conturile adecvate (*clasificarea*).
- 5) Se întocmește ”*Situația ieșirilor de immobilizări corporale*” așa cum exemplificăm cu ajutorul modelului nr. 3 și se reconciliază această situație cu:
- Facturile și Jurnalele de vânzări a immobilizărilor necorporale;
  - Procesele-verbale;
  - Fișele conturilor de immobilizări și balanțe de verificare etc.



Modelul nr. 3

Denumirea imobilizărilor necorporale ieșite	Casarea (c) sau vânzarea (v)	Contul debitor	Contul creditor	Documentul justificativ	Valoarea de inventar	Durata normală	Data intrării	Data ieșirii	Amortizarea cumulată	Valoarea rămasă	Prețul de vânzare
.....											
.....											
<b>Total</b>		<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>		<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>			

Sursa: proiecție proprie

Câștigul sau pierderea obținută în urma cedării sau casării imobilizărilor necorporale se determină ca diferență dintre veniturile generate de scoaterea din evidență (cont 7583) și cheltuielile cu partea neamortizată (valoarea rămasă), inclusiv cheltuielile cu casarea (cont 6583).

În urma inspecției documentelor justificative și a registrelor contabile, a recalculării datelor din documentele justificative și jurnalele contabile, a investigării personalului, a confruntărilor dintre documentele și registrele contabile auditorul trebuie să obțină o asigurare rezonabilă cu privire la corectitudinea afirmațiilor conducerii referitoare la ieșirile din patrimoniu a imobilizărilor necorporale, astfel:

- dacă ieșirile din patrimoniu au avut loc în realitate (*apariția*);
- dacă toate ieșirile din patrimoniu au fost înregistrate în contabilitate (*exhaustivitatea*);
- dacă calculele și cifrele sunt corecte (*acuratețea*);
- dacă s-a respectat principiul separării exercițiilor (*închiderea exercițiului*);
- dacă s-au folosit conturile adecvate.

6) Analizați *ratele amortizării* din perspectiva evenimentelor derulate pe parcursul anului conform modelului nr. 4. Comparați-le cu politicile contabile. Analizați dacă valoarea activelor este depreciată.

Modelul nr. 4

<b>Categoria de imobilizări necorporale</b>	<b>Durata normală</b>	<b>Data recepției sau punerii în funcțiune</b>	<b>Costul de achiziție sau de producție</b>	<b>Valoare de inventar</b>	<b>Diferență din reevaluare</b>	<b>Politica de amortizare</b>	<b>Amortizarea lunară</b>	<b>Amortizarea cumulată</b>	<b>Valoarea rămasă</b>
201 Cheltuieli de constituire 203 Cheltuieli de dezvoltare 205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare 207 Fond comercial 208 Alte imobilizări necorporale 233 Imobilizări necorporale în curs de execuție									
<b>Total</b>	X	X	X	X		X	X		

Sursa: proiecție proprie

- 7) Analizați dacă *valoarea activelor necorporale este depreciată*. În acest sens trebuie documentat modul în care procedurile clientului legate de deprecierea activelor necorporale există și funcționează. Astfel, dacă clientul a considerat necesar să deprecieze un activ necorporal, auditorul financiar trebuie să probeze modul în care provizionul calculat este la o valoare rezonabilă. Dacă clientul nu a ajuns la concluzia că un activ necorporal trebuie depreciat auditorul financiar trebuie să evalueze rezonabilitatea acestei judecăți și după caz, să propună clientului de audit o ajustare, respectiv crearea unui provizion.
- 8) Inspectați *titlurile de proprietate* conform modelului nr. 5 și asigurați-vă că un titlu valid este deținut de client.

Modelul nr. 5

Categoria de immobilizări necorporale	Document justificativ	Costul de achiziție sau de producție	Document de proprietate	Alte de talii privind achiziția
201 Cheltuieli de constituire 203 Cheltuieli de dezvoltare 205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare 207 Fond comercial 208 Alte immobilizări necorporale 233 Immobilizări necorporale în curs de execuție				

Sursa: proiecție proprie

#### 4. Concluzii

În ceea ce privește procedura auditării immobilizărilor necorporale se pot desprinde următoarele concluzii:

auditul statutar este o activitate de asigurare a acurateții informaționale, care este solicitată prin lege, ca obligatorie pentru anumite entități din rațiuni de interes public semnificativ;

- se revizuiesc lucrările de planificare ale auditului (secțiunea B) cu scopul de a stabili dacă evaluarea riscurilor inerente și riscurile de control aferente immobilizărilor necorporale trebuie sau nu ajustată;
- se analizează de către auditori politicile contabile elaborate de entitatea auditată pentru conducerea contabilității immobilizărilor necorporale în conformitate cu reglementările contabile aplicate, precum și aplicarea consecventă a acestora;
- se întocmește tabelul principal al immobilizărilor necorporale și se reconciliază acest tabel cu: registrul de inventar; registrul jurnal; fișele de cont și bilanțele de verificare; listele de inventariere; soldurile de la închiderea exercițiului precedent; bilanțul contabil, etc. În urma acestor reconcilieri, auditorul culege probe de audit suficiente și juste referitoare la afirmațiile (aserțiunile sau declarațiile) formulate de conducere prin intermediul situațiilor financiare cu privire la immobilizările necorporale;

- se întocmește *situația intrărilor de imobilizări necorporale* și se verifică dacă intrările de imobilizări necorporale sunt în concordanță cu informațiile contabile și cu listele de inventariere;
- se întocmește *situația ieșirilor de imobilizări necorporale* și se verifică dacă ieșirile de imobilizări necorporale sunt în concordanță cu informațiile contabile;
- se analizează de către auditor *politicile de amortizare* și aplicarea consecventă a acestora, precum și *a ratelor de amortizare*;
- se verifică de către auditor *corectitudinea ajustărilor* pentru deprecierea imobilizărilor necorporale;
- se inspectează *titlurile de proprietate* în vederea asigurării că un titlu valid este deținut de client;
- consider că ar trebui să existe o legătură de exhaustivitate între teoria și practica auditului. Remarcând că nu există o procedură unitară de audit consider că ar fi necesară implementarea unei proceduri de audit care să aibă la bază doar principiile fundamentale prevăzute în Standardele Internaționale de Audit;
- de asemenea consider că procedurile prevăzute în *Ghidul pentru un audit de calitate* pentru auditarea imobilizărilor necorporale nu acoperă toate principiile fundamentale prevăzute în Standardele Internaționale de Audit, iar în consecință o procedură unitară privind auditarea imobilizărilor necorporale având la bază doar Standardele Internaționale de Audit ar fi bine venită.

### **Bibliografie**

Lenghel, Radu Dorin. *Control și audit financiar*, Cluj-Napoca: Editura Risoprint, 2011.

Lenghel, Radu Dorin. *Control și audit intern*, Cluj-Napoca: Editura Risoprint, 2011.

OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;

OG nr. 37/2011 pentru modificarea și completarea legii contabilității nr. 82/1991 și pentru modificarea altor acte normative incidente;

Ghidul pentru un audit de calitate, Editura CAFR, București, 2012.

### **NOTE DESPRE AUTOR**

**RADU DORIN LENGHEL**, doctor în economie, conferențiar universitar la catedra de Finanțe și Contabilitate, din cadrul Facultății de Științe Economice Cluj-Napoca. Este autor a numeroase lucrări științifice și cărți de specialitate în domeniul contabilității, controlului și auditului financiar. În prezent este titularul cursurilor de licență și masterat la disciplinele: *Control și audit financiar*, *Contabilitate de gestiune*, *Contabilitatea instituțiilor publice*, *Control și audit intern*, *Contabilitate managerială*.