



Costel Istrate

CONTABILITATE

și raportări financiare
individuale și consolidate

POLIROM
2016



Cuprins

<i>Cuvînt înainte</i>	9
-----------------------------	---

PARTEA ÎNTÎI

ELEMENTE GENERALE ȘI SITUAȚII FINANCIARE INDIVIDUALE

Capitolul 1. Coordonate ale evoluției contabilității și raportărilor financiare din România	13
1.1. Scurt istoric al evoluției reglementărilor contabile de după 1990	13
1.2. Introducerea IAS/IFRS în România	17
1.3. Caracterizare sumară a sistemului românesc actual de raportări financiar-contabile pentru entitățile individuale și pentru grupurile de întreprinderi	24
Capitolul 2. Noțiuni contabile de bază din IAS/IFRS, preluate de normele românești	26
2.1. Utilizatorii situațiilor financiare	27
2.2. Obiectivele situațiilor financiare	28
2.3. Caracteristici calitative în întocmirea situațiilor financiare	29
2.4. Despre traducerea în română a IFRS	35
2.5. Relația generală dintre contabilitatea curentă și raportările financiare	41
Capitolul 3. Principii contabile explicite din normele contabile românești	42
3.1. Principiul continuității activității	43
3.2. Principiul permanenței metodelor	44
3.3. Principiul prudenței	45
3.4. Principiul contabilității de angajamente	59
3.5. Principiul intangibilității	65
3.6. Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii	65
3.7. Principiul necompensării	65
3.8. Contabilizarea și prezentarea elementelor din situațiile financiare ținînd cont de fondul economic al tranzacțiilor	74
3.9. Principiul costului istoric	100
3.10. Principiul pragului de semnificație	100

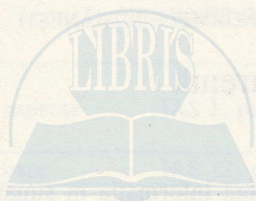
Capitolul 4. Reguli generale în definirea, recunoașterea și evaluarea structurilor situațiilor financiare	102
4.1. Recunoașterea structurilor situațiilor financiare	103
4.2. Evaluarea structurilor situațiilor financiare	114
4.3. Conceptele de capital și de menținere a nivelului capitalului	124
4.4. Structuri noi de active în contabilitatea românească actuală	126
Capitolul 5. Raportări financiare privind impozitul pe profit	127
5.1. Diferențe temporare și diferențe permanente	128
5.2. Contabilizarea impozitului pe profit amânat	139
5.3. Prezentarea informațiilor privind impozitele amânate	142
Capitolul 6. Reguli generale de întocmire și prezentare a situațiilor financiare	144
6.1. Situații financiare individuale în normele contabile românești	144
6.2. Forma și conținutul componentelor situațiilor financiare anuale – IAS 1 ...	152
6.3. Situațiile financiare interimare – IAS 34	166
6.4. Politici contabile, estimări contabile, erori contabile	168
6.5. Exemplu de întocmire a unor componente ale situațiilor financiare dintr-o balanță	177
Capitolul 7. Alte reguli privind întocmirea situațiilor financiare	192
7.1. Evenimente ulterioare închiderii	192
7.2. Raportarea pe segmente operaționale	196
7.3. Informarea financiară privind persoanele afiliate	198
7.4. Rezultatul pe acțiuni	200
7.5. Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste – IAS 29	206

PARTEA A DOUA

SITUAȚII FINANCIARE CONSOLIDATE

Capitolul 8. Noțiuni generale privind grupurile de întreprinderi	211
8.1. Definiția grupurilor de întreprinderi și fazele consolidării	211
8.2. Tipuri de control exercitat în cadrul grupului	212
8.3. Tipuri de legături între componentele grupului	215
Capitolul 9. Consolidarea situațiilor financiare	217
9.1. Definiția consolidării, rolul și locul acesteia în sistemul de informare financiară privind grupurile de întreprinderi	217
9.2. Consolidare pe fluxuri și consolidare pe solduri	219
9.3. Consolidare centralizată sau descentralizată	219
9.4. Succesiunea de registre contabile în consolidare	221
Capitolul 10. Stabilirea perimetrului de consolidare	222
10.1. Definirea procentajelor de control și de interes	222
10.2. Exemple de calcul al procentajelor de control și de interes	223
10.3. Drepturi de vot potențiale	226
10.4. Procentaje de interes la participării reciproce sau circulare	227

10.5. Acțiuni preferențiale fără drept de vot.....	227
10.6. Componenta perimetrului de consolidare	228
10.7. Norme românești privind obligațiile de consolidare și perimetrul de consolidare	228
10.8. Perimetrul de consolidare și excepții de la obligația de consolidare a conturilor în IAS/IFRS	230
10.9. Alegerea metodei de consolidare	231
Capitolul 11. Omogenizarea situațiilor financiare anuale individuale	232
11.1. Omogenizarea temporală.....	232
11.2. Omogenizarea evaluărilor și a estimărilor	234
11.3. Omogenizarea operațiunilor interne.....	245
11.4. Omogenizarea în vederea realizării agregării.....	248
Capitolul 12. Cumularea conturilor individuale ale componentelor grupului care se consolidează.....	253
Capitolul 13. Eliminarea efectelor tranzacțiilor în cadrul grupului	254
13.1. Eliminarea rezultatelor din vânzări de stocuri în cadrul grupului	255
13.2. Eliminarea rezultatelor din vânzări de active imobilizate în cadrul grupului ...	268
13.3. Eliminarea ajustărilor pentru depreciere și a provizioanelor.....	271
13.4. Alte eliminări de conturi reciproce	272
13.5. Eliminarea dividendelor primite de mamă de la filiale	274
Capitolul 14. Calcule și evaluări specifice intrării unei firme în perimetrul de consolidare	277
14.1. Stabilirea costului titlurilor.....	277
14.2. Determinarea valorilor juste ale activelor și datoriilor firmei preluate și al activului net aferent	280
14.3. Procentaj de interes și interese minoritare	281
14.4. Fond comercial pozitiv sau negativ	281
Capitolul 15. Eliminarea titlurilor deținute de societatea-mamă și a capitalurilor proprii ale filialei.....	284
15.1. Situația cea mai simplă de eliminare a titlurilor deținute de mamă în filiale	284
15.2. Eliminare simplă cu interese minoritare	286
15.3. Eliminări simple cu fond comercial.....	288
15.4. Eliminări cu fond comercial și diferențe de evaluare	293
15.5. Pierderi semnificative ale filialei	296
Capitolul 16. Punerea în echivalență a entităților asociate și a celor controlate în comun.....	297
16.1. Punere în echivalență simplă.....	299
16.2. Punere în echivalență cu fond comercial și/sau diferențe din evaluare.....	301
16.3. Punere în echivalență cu eliminări de profituri din tranzacții reciproce	301
Capitolul 17. Întocmirea situațiilor financiare consolidate	303
Bibliografie selectivă.....	307



Capitolul 3

Principii contabile explicite din normele contabile românești

Lista principiilor contabile prezente explicit în normele românești a evoluat de la șase principii (HG 704/1993) pînă la zece principii (OMFP 1802/2014) – vezi tabelul 3.1.

Tabelul 3.1. *Evoluția ordinii și a denumirii principiilor contabile explicite în reglementările românești*

OMFP 1802/2014	OMFP 3055/2009	OMFP 1752/2005	OMFP 306/2002	OMFP 94/2001	HG 704/1993
1. Continuitatea activității	1. Continuitatea activității	1. Continuitatea activității	1. Continuitatea activității	1. Continuitatea activității	3. Continuitatea activității
2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor
3. Prudența	3. Prudența	3. Prudența	3. Prudența	3. Prudența	1. Prudența
4. Contabilitatea de angajamente	4. Independența exercițiilor	4. Independența exercițiilor	4. Independența exercițiilor	4. Independența exercițiilor	4. Independența exercițiului
5. Intangibilitatea	6. Intangibilitatea	6. Intangibilitatea	6. Intangibilitatea	6. Intangibilitatea	5. Intangibilitatea bilanțului de deschidere
6. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	5. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	5. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	5. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	5. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	-
7. Necompensare	7. Necompensare	7. Necompensare	7. Necompensare	7. Necompensare	6. Necompensare
8. Contabilitatea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de					

profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentu- lui în cauză	8. Prevalența economicului asupra juridicului	8. Prevalența economicului asupra juridicului	8. Prevalența economicului asupra juridicului
9. Evaluarea la cost de achiziție sau de producție	-	-	-
10. Pragul de semnificație	9. Pragul de semnificație	9. Pragul de semnificație	9. Pragul de semnificație

De-a lungul timpului, conținutul acestor principii a rămas cam același. Printre aceste principii, unele se invocă îndeosebi la întocmirea situațiilor financiare, altele trebuie avute în vedere atît la raportare, cît și în alte momente ale lucrărilor de contabilitate mai mult sau mai puțin curentă. Principalele consecințe ale aplicării principiilor contabile în întocmirea și prezentarea situațiilor financiare vor fi dezvoltate în subcapitolele care urmează. În măsura în care considerăm că este semnificativ, vom face și o paralelă cu regulile similare din IFRS¹.

3.1. Principiul continuității activității

La întocmirea situațiilor financiare (a documentelor contabile de sinteză), firma trebuie să facă o declarație privind perspectiva continuării activității într-un viitor previzibil. Se poate ca administratorul firmei să considere că această premisă nu este asigurată și atunci va trebui să dea explicații în acest sens. Cei mai mulți responsabili care au o astfel de obligație sînt foarte optimiști și declară că se asigură continuitatea; acest gen de optimism este valabil chiar în cazul multor firme în insolvență ori ale căror capitaluri proprii sînt negative². Formularea oficială din OMFP 1802/2014 este: „Entitatea își va continua în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare ori de reducere semnificativă a activității”.

Continuitatea justifică multe proceduri contabile: amortizare, repartizarea unor cheltuieli/venituri în avans, estimări privind ajustările și provizioanele, evaluarea la o valoare de inventar diferită de ceea ce s-ar întîmpla dacă nu s-ar asigura continuitatea, clasificarea activelor/datoriilor pe termen lung/scurt. În fața optimismului conducerilor firmelor care publică situații financiare, este sarcina auditorului (acolo unde poate interveni) să aprecieze măsura în care firma are șanse de a-și continua activitatea.

1. Am preluat aici și am dezvoltat aceeași temă tratată și în *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, publicată în 2009, la Editura Universul Juridic din București.

2. Este de-ajuns să se intre, de exemplu, pe site-ul Bursei de Valori București, să se selecteze unele firme cu probleme financiare grave (insolvență sau capitaluri proprii negative) și să se intre în rapoartele lor financiare pe ultimul exercițiu. Vom avea surpriza să constatăm că se declară mereu, de către conducere, că nu sînt probleme cu continuitatea activității.

Entitățile nu vor întocmi situațiile financiare anuale pe baza principiului continuității activității dacă organele de conducere stabilesc, după data bilanțului, fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nici o altă variantă realistă în afara acestora. Dacă administratorii unei entități au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative.

Entitățile aflate în lichidare prezintă acest fapt în declarația ce însoțește situațiile financiare anuale. În scopul prezentării bilanțului, acestea procedează la reclassificarea creanțelor pe termen lung în creanțe pe termen scurt, respectiv a datoriilor pe termen lung în datorii pe termen scurt.

3.2. Principiul permanenței metodelor

Comparabilitatea în timp a informației contabile/financiare este esențială pentru analiza corectă a entităților raportoare. Asigurarea comparabilității se realizează și prin permanența metodelor folosite în contabilitatea curentă și în raportarea financiară. Altfel, informația nu ar mai fi neutră și utilizatorii s-ar putea înșela în deciziile luate.

Metodele a căror aplicare trebuie să fie consecventă se referă îndeosebi la evaluarea activelor și a datoriilor, la clasificarea lor, la estimările necesare la închidere sau în alte momente ori la formatele situațiilor financiare.

În anumite condiții, este permisă schimbarea metodelor reținute în contabilitate, atunci când noua metodă este impusă de o nouă reglementare sau când firma își schimbă profilul (intră într-un grup sau se cotează pe o piață financiară sau se retrage de pe o astfel de piață).

Un eveniment important care obligă la schimbarea metodelor, cu efecte semnificative asupra situațiilor financiare, este trecerea de la un referențial contabil la altul. Cel mai bun exemplu pentru situația României îl reprezintă aplicarea obligatorie a IFRS în situațiile financiare individuale ale firmelor românești cotate pe segmentul piață reglementată al Bursei de Valori București (BVB). Impactul renunțării la normele românești (conforme cu directivele europene), în favoarea normelor internaționale (așa cum sînt ele aprobate de UE) a fost important. Mai multe studii au analizat efectele cifrice ale trecerii la IFRS³ și au ajuns la concluzia că schimbarea metodelor contabile a condus la o scădere semnificativă a rezultatelor raportate și a indicatorilor de rentabilitate. Pe de altă parte, în ceea ce privește alegerile contabile în situațiile în care IFRS permit două sau mai multe variante, se constată o persistență semnificativă la nivelul firmelor românești obligate să treacă la IFRS în 2012 – sînt foarte puține schimbări față de politicile reținute înainte.

3. Reținem două dintre acestea: Săcărin, M., „Impactul adoptării pentru prima dată a IFRS de către societățile nefinanciare cotate la Bursa de Valori București”, *Audit financiar*, 12, 1, pp. 46-54 și Istrate, C., „Impact of IFRS on the accounting numbers of Romanian listed companies”, *Accounting and Management Information Systems*, 13, 3, pp. 466-491.

3.3. Principiul prudenței

Prudența contabilă reprezintă un principiu ale cărui consecințe sînt, uneori, greu de înțeles și de acceptat de unii utilizatori (îndeosebi de către cei care doresc recuperarea cît mai rapidă, prin dividende, a investiției). De-a lungul istoriei, s-a dovedit că este preferabil să fim prudenți în recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor, mai ales pentru a evita repartizarea (ca dividende) de profituri care nu au acoperire totală în realitatea firmei.

Norma contabilă românească (conformă cu directivele europene) precizează că activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Acest înțeles al prudenței este explicat prin aceea că :

- a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului ;
- b) sînt recunoscute datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent (inclusiv provizioanele), chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia (ca urmare a unor evenimente ulterioare închiderii) ;
- c) sînt recunoscute deprecierea⁴, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit.

Altfel spus, dacă la închidere se constată diferențe valorice favorabile aferente unor active și datorii, atunci, de regulă :

- diferențele favorabile nu se contabilizează, pentru că ar reprezenta recunoașterea unor profituri probabile, nerealizate ;
- diferențele nefavorabile se contabilizează întotdeauna.

Exercitarea prudenței nu permite totuși constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

În IFRS, lucrurile sînt mai nuanțate, *Cadrul conceptual general* nu mai reține prudența drept caracteristică explicită a informației financiare, ceea ce înseamnă că, pe lângă toate diferențele nefavorabile de valoare constatate (care se recunosc în continuare fără nici o problemă), există posibilitatea contabilizării multor diferențe favorabile de valoare apărute la evaluările efectuate la închidere pentru unele active și datorii. Contabilizarea acestor diferențe se face în funcție de norme specifice. O sistematizare a acestor reguli poate fi regăsită în tabelul 3.2⁵.

4. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.

5. Pentru acest subcapitol am preluat și adaptat textul publicat cu titlul „Cîteva elemente privind deprecierea activelor”, în revista *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 6/iunie 2005, pp. 31-35.

Tabelul 3.2. Tratatamentul diferențelor de valoare constatate la inventariere în OMFP 1802/2014 și în IFRS

Elementul supus evaluării	IAS/IFRS		Valoarea de inventar
	diferențe favorabile	diferențe nefavorabile	
imobilizări necorporale	nu se înregistrează decât dacă se optează explicit pentru reevaluare	se înregistrează întotdeauna	valoarea recuperabilă
imobilizări corporale	nu se înregistrează decât dacă se optează explicit pentru reevaluare ⁶	se înregistrează întotdeauna	valoarea recuperabilă
imobilizări financiare	se pot înregistra, dacă firma optează pentru IFRS 9	se înregistrează întotdeauna	de regulă, valoarea justă
imobilizări de natura investițiilor imobiliare	se înregistrează, dacă se optează pentru modelul valorii juste	se înregistrează întotdeauna	valoarea justă
active biologice	se înregistrează întotdeauna	se înregistrează întotdeauna	valoarea justă din care se scad costurile estimate la punctul de vânzare
stocuri	nu se înregistrează	se înregistrează întotdeauna	valoarea realizabilă netă
creanțe în moneda națională	nu se înregistrează, de regulă	se înregistrează întotdeauna	valoarea probabilă de încasat
creanțe în devalize	se înregistrează cele generate de diferențe de curs valutar	se înregistrează toate diferențele, întotdeauna	valoarea probabilă de încasat la cursul de închidere
investiții financiare pe termen scurt	se înregistrează, în funcție de tipul de activ financiar deținut	se înregistrează întotdeauna	valoarea justă
disponibilități în devalize	se înregistrează cele generate de diferențe curs valutar	se înregistrează întotdeauna	valoarea la cursul de închidere

6. Firmele românești cotate la bursă folosesc, în marea lor majoritate (69 din 82, în 2014), modelul reevaluării permis de IAS 16, fie pentru toate imobilizările corporale, fie doar pentru construcții și/sau terenuri. Dimpotrivă, în țările occidentale care aplică IFRS nu prea se folosește valoarea justă în cazul imobilizărilor corporale. Nobes (2015), „IFRS Ten Years on: Has the IASB Imposed Extensive Use of Fair Value? Has the EU Learnt to Love IFRS? And does the Use of Fair Value Make IFRS Illegal in the EU?”, *Accounting in Europe*, 12, 2, pp. 153-170) constată că foarte puține firme reevaluează imobilizările corporale și aceste firme sînt localizate mai ales în Australia (10%), Canada (2%), Hong Kong (5%) și Marea Britanie (10%).

Consecințele prudenței asupra contabilității curente și asupra raportărilor financiare se pot identifica în multe zone. Am ales, în cele ce urmează, să exemplificăm impactul prudenței prin intermediul deprecierei activelor imobilizate și al provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor corporale. În oricare dintre cazuri, principiul prudenței nu se aplică singur – putem invoca și alte reguli în justificarea procedurilor contabile exemplificate, îndeosebi independența exercițiilor.

3.3.1. *Modalități de prezentare a efectelor deprecierei activelor imobilizate*

Întocmirea situațiilor financiare obligă întreprinderea să evalueze elementele de activ și de pasiv și să rețină valoarea conformă cu regulile impuse de normele contabile. Ca regulă generală, evaluarea la închiderea exercițiului se face la *valoarea de intrare pusă de acord cu rezultatele inventarierii*. Conform principiului prudenței, aproape orice diferență favorabilă de valoare constatată la inventarierea activelor efectuată cu ocazia închiderii se ignoră, în timp ce diferențele nefavorabile de valoare se înregistrează ca depreciere (amortizări suplimentare sau ajustări provizorii pentru depreciere).

În continuare, vom comenta maniera în care se pot aplica regulile cu privire la deprecierea activelor imobilizate, așa cum sînt acestea stabilite de norma contabilă românească (OMFP 1802/2014) și de IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Norma românească a preluat cîte ceva din IAS 36 în ceea ce privește recunoașterea depreciierilor imobilizărilor corporale și necorporale. Astfel, găsim în OMFP 1802/2014 detalii privind indiciile de urmărit pentru a stabili dacă a apărut vreo depreciere a imobilizărilor – „pe lângă constatările factive de la inventariere, pot fi luate în considerație surse externe și interne de informații”, exemplificate cu elemente din IAS 36.

În toate cazurile, dacă valoarea de inventar (numită în IAS 36 *valoare recuperabilă*) este mai mică decît valoarea netă contabilă, atunci trebuie consemnată o depreciere. În fapt, comparația dintre valoarea de inventar (recuperabilă) și valoarea contabilă (testul de depreciere) nu se face decît dacă au apărut indicii de depreciere. Prin **valoarea contabilă** se înțelege valoarea de intrare (sau de înregistrare) din care se scad amortizările cumulate și celelalte deprecieri deja înregistrate. În IAS 36, **valoarea recuperabilă** este stabilită drept maximumul dintre :

- a) valoarea justă diminuată cu costurile de vînzare ;
- b) valoarea de utilizare.

Prin **valoarea justă diminuată cu costurile de vînzare** trebuie să înțelegem suma care s-ar putea obține din vînzarea unui activ sau a unei unități generatoare de trezorerie (grup de active care generează bani din utilizarea lor împreună, independent de alte active sau grupuri de active), cu ocazia unei tranzacții desfășurate în condiții normale de piață, între părți bine informate și dispuse să deruleze afacerea, sumă din care se scad costurile de ieșire a activului supus evaluării.

În ceea ce privește **valoarea de utilizare**, aceasta reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de trezorerie pe care se estimează că le va genera un activ, ca urmare a utilizării sale continue și a ieșirii din întreprindere.

Indiferent dacă există sau nu indicii de depreciere, testul de depreciere (adică determinarea valorii recuperabile și compararea ei cu valoarea netă contabilă) se efectuează

obligatoriu cel puțin o dată pe an în cazul imobilizărilor necorporale cu durată de viață nedefinită (inclusiv pentru fondul comercial).

Deprecierea constatată, atunci când valoarea de inventar (recuperabilă) este mai mică decât valoarea contabilă, se face, de regulă, pe cheltuielile exercițiului. Înregistrarea în contabilitate presupune însă existența a două conturi: unul este cel de cheltuială. Pentru contul creditor se pot găsi două variante:

- a) înregistrarea într-un cont de ajustări pentru depreciere;
- b) înregistrarea prin diminuarea directă a valorii de înregistrare a activului depreciat.

În OMFP 1802/2014, la fel ca în OMFP 1286/2012, contabilizarea deprecierei imobilizărilor se face în conturi diferite, după cum imobilizările sînt sau nu reevaluate:

- deprecierea constatată la imobilizări evaluate după modelul costului (nereevaluate) ajunge în 6813 *Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor*, iar venitul din anularea/diminuarea unei astfel de depreciere merge în 7813 *Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor*;
- în situația apariției deprecierei la o imobilizare reevaluată, cheltuiala se consemnează în 655 *Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale*, în timp ce venitul din anularea/diminuarea unei astfel de depreciere se duce în 755 *Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale*.

3.3.1.1. Folosirea conturilor de ajustări pentru contabilizarea deprecierei imobilizărilor

Varianta de înregistrare a deprecierei (cu 6813, respectiv 7813, în corespondență cu un cont de ajustări pentru depreciere - 291) este familiară contabililor români, deoarece este prevăzută de normele contabile din 1994 încoace. Regulile specifice sînt simplu de aplicat și ajustările astfel constituite rămîn înregistrate atît timp cît deprecierea este justificată ori pînă la ieșirea bunului respectiv. Este important de subliniat faptul că apariția ajustărilor nu are nici un efect asupra valorii de înregistrare a imobilizării.

În toate cazurile, IAS 36 impune recalcularea amortizării astfel încît noua valoare rămasă să fie repartizată pe durata rămasă. Această recalculare a amortizării este implicită și în OMFP 1802/2014. Din punct de vedere fiscal, deprecierea imobilizărilor nu este recunoscută⁷, ceea ce înseamnă că înregistrarea unei depreciere duce la o valoare contabilă diferită de valoarea fiscală. Aceasta din urmă rămîne la nivelul valorii nete contabile la care s-ar fi ajuns pe baza costului, fără nici un fel de ajustare în plus sau în minus.

Exemplu: Întreprinderea pune în funcțiune un utilaj cu valoarea de intrare de 18.000 lei pentru care se reține amortizarea liniară pe 5 ani. Amortizarea trecută pe cheltuieli în primul an este de 3.600 lei. Valoarea netă calculată înainte de inventariere la sfîrșitul acestui prim an este de $18.000 - 3.600 = 14.400$ lei. Presupunem în continuare că valoarea de inventar (recuperabilă) la aceeași dată este de 13.000 lei. Apare o depreciere de $14.400 - 13.000 = 1.400$ lei. Întreprinderea nu a optat pentru reevaluarea utilajelor, ceea ce înseamnă că deprecierea se contabilizează astfel:

7. Începînd cu 2016, este posibilă recunoașterea fiscală a deprecierei unor imobilizări, dar în condiții destul de stricte - se aplică doar imobilizărilor distruse și pentru care există asigurare.

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	1.400	1.400
--	---	---	-------	-------

După înregistrarea deprecierei, soldurile conturilor referitoare la imobilizare sînt : 213 → 18.000 lei ; 2813 → 3.600 lei și 2913 → 1.400 lei. Astfel, valoarea rămasă a imobilizării este de $18.000 - 3.600 - 1.400 = 13.000$ lei, sumă ce va apărea în bilanț, în timp ce în contul de profit și pierdere cheltuiala totală cu deprecierea este de $3.600 + 1.400 = 5.000$ lei. În același timp, pentru că deprecierea nu este deductibilă fiscal, valoarea fiscală este de $18.000 - 3.600 = 14.400$.

La începutul celui de-al doilea an de funcționare a utilajului, se recalculează cheltuiala cu amortizarea contabilă împărțind valoarea rămasă la durata rămasă $13.000/4 = 3.250$ lei, față de 3.600 lei cît am fi recunoscut în lipsa deprecierei. Cheltuiala cu amortizarea fiscală nu se schimbă față de anul trecut, rămînînd de 3.600 lei.

Pentru contabilizarea amortizării contabile, cea mai simplă formulă contabilă este :

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea echipamentelor...	3.250	3.250
--	---	------------------------------------	-------	-------

Dacă însă înregistrăm ca amortizare contabilă doar 3.250 lei pe an, la sfîrșitul celor patru ani care au mai rămas vom avea un sold cumulat al contului 2813 egal cu $3.600 + 4 \times 3.250 = 16.600$ lei. Asta ar însemna că, la sfîrșitul duratei de viață, amortizarea cumulată nu este egală cu valoarea de intrare, din cauza tocmai a deprecierei constatate anterior. Dacă se pune problema scoaterii din funcțiune a imobilizării la expirarea celor cinci ani ai duratei de funcționare, atunci va trebui să trecem pe cheltuieli diferența dintre soldurile conturilor 213 și 2813, ceea ce n-ar fi tocmai corect. Pentru a evita această neconcordanță, adică pentru ca cele două conturi să se poată închide reciproc după cinci ani, ar trebuie ca în 2813 să avem anual 3.600 lei și nu 3.250 lei. Faptul că nu s-a schimbat cu nimic valoarea de înregistrare ne permite să nu schimbăm suma pe care o trecem în credit la 2813 (3.600 lei). Pentru ca debitul și creditul să fie egale, mai avem nevoie de $3.600 - 3.250 = 350$ lei în debit și vedem că această sumă se obține foarte ușor repartizînd ajustarea pe durata rămasă : $1.400 / 4 = 350$ lei. Articolul contabil de înregistrare a amortizării pe exercițiul imediat următor recunoașterii deprecierei va fi :

%	=	2813 Amortizarea echipamentelor...	-	3.600
6811 Cheltuieli de exploatare cu amortizarea...			3.250	
2913 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor			350	

Astfel, la sfîrșitul acestui al doilea an de utilizare, soldurile conturilor devin : 213 → 18.000 lei ; 2813 → $3.600 \times 2 = 7.200$ lei și 2913 → $1.400 - 350 = 1.050$ lei, iar valoarea de bilanț a imobilizării ar ajunge la $18.000 - 7.200 - 1.050 = 9.750$ lei.

Continuînd cu această manieră de înregistrare, la sfîrșitul celui de-al treilea an, soldurile sînt de : 213 → 18.000 lei ; 2813 → $3.600 \times 3 = 10.800$ lei și 2913 → $1.400 - 2 \times 350 = 700$ lei, iar valoarea netă contabilă devine $18.000 - 10.800 - 700 = 6.500$ lei. Presupunem că la această dată există indicii interne și externe care să sugereze o modificare a valorii de inventar (recuperabile). Din acest motiv, întreprinderea identifică o nouă