

# Consilier Contabilitate Explicată

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



### Modificarea declarației informative cod 394

Prin O.M.F.P. nr. 3.281 din 19 august 2020, publicat în Monitorul Oficial nr. 765 din 21 august 2020 s-a modificat anexa 1 a formularului cod 394 reprezentând declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României de persoanele înregistrate în scopuri de TVA.

**Modificarea** constă în introducerea informației referitoare la efectuarea operațiunilor cu persoane afiliate prin întrebarea „**Au fost efectuate operațiuni cu persoane afiliate în perioada de raportare?**”. Informația trebuie furnizată doar prin bifarea casetei DA sau a casetei NU, în funcție de situația concretă a persoanei impozabile.

Această informație este înscrisă în secțiunea 1 a declarației informative 394, după informația „**Au fost efectuate operațiuni în perioada de raportare?**” la care se răspunde prin bifarea casetei DA sau NU.

La bifarea casetei referitoare la persoane afiliate, se are în vedere noțiunea de persoane afiliate reglementată prin art. 7 pct. 26 din Codul fiscal.

Astfel, informația furnizată prin această declarație se limitează la DA sau NU, fără a se extinde asupra informațiilor referitoare la tranzacțiile cu persoane afiliate, cu privire la:

- ✗ numărul total al persoanelor afiliate și sediul activității economice al acestora;
- ✗ numărul total al facturilor emise pentru tranzacții cu persoanele afiliate;
- ✗ valoarea bazei impozabile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii taxabile și valoarea totală a TVA aferente acestora.

Conform Notei de fundamentare, modificarea a fost generată de necesitatea cunoașterii tranzacțiilor efectuate pe teritoriul național între persoanele afiliate a căror valoare a crescut semnificativ, în special în activitatea companiilor multinaționale desfășurată pe teritoriul României.

#### Rețineți!

Acest formular se utilizează pentru operațiunile taxabile economice care au loc începând cu luna septembrie 2020, inclusiv pentru avansuri.



### Protecția persoanelor cu handicap

Prin Legea nr. 193 din 21 august 2020, publicată în Monitorul Oficial nr. 767 din 21 august 2020, s-au modificat și completat anumite prevederi din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.

**Modificarea** s-a efectuat la alin. (3) al art. 78 și constă în reglementarea opțiunii persoanelor obligate să angajeze persoane cu handicap conform alin. (2) al art. 78, prin alegerea uneia din următoarele obligații posibile:

- a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;

- ✎ **alin. (9):** contribuabilii cu anul fiscal modificat care au depus declarația privind impozitul pe profit fără aplicarea bonificațiilor pot beneficia de aceste bonificații prin depunerea unei declarații rectificative;
- ✎ **alin. (10):** bonificația se acordă și pentru impozitul pe profit datorat trimestrial/plata anticipată trimestrială, care se stinge cu impozitul pe profit de recuperat din anii fiscali precedenți. Aceste prevederi se aplică și pentru stingerile efectuate pentru impozitul pe profit datorat trimestrial/plata anticipată trimestrială aferente trimestrelor I și II ale anului 2020, respectiv pentru cele aferente perioadelor scadente prevăzute la alin. (2) pentru contribuabilii cu anul fiscal modificat, cu impozitul pe profit de recuperat din anii fiscali precedenți.

### Facilitate fiscală condiționată de creșterea capitalurilor proprii

Prin O.U.G. nr. 153 din 3 septembrie 2020, publicată în Monitorul Oficial nr. 817 din 4 septembrie 2020, s-au reglementat măsuri de stimulare pentru creșterea capitalurilor proprii prin **reducerea obligației de plată** privind:

- impozitul pe profit;
- impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
- impozitul specific unor activități.

#### Important!

Facilitatea este aplicabilă din 1 ianuarie 2021 pentru perioada 2021 – 2025.

#### ☒ pentru anul 2021:

- **reducerea impozitului datorat cu 2%**, dacă se respectă următoarea condiție: capitalul propriu contabil, prezentat în situațiile financiare anuale, respectiv în raportările contabile anuale pentru sediile permanente ale persoanelor juridice rezidente în state aparținând Spațiului Economic European, să fie pozitiv în anul pentru care datorează impozitul.

#### Rețineți!

Pentru contribuabilii care, potrivit prevederilor legale, au obligația constituirii capitalului social, capitalul propriu contabil trebuie să îndeplinească concomitent și condiția de a fi la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris.

- **reducerea variabilă a impozitului** cu respectarea următoarelor două condiții în anul pentru care se datorează impozitul:

- 1) să înregistreze o creștere anuală a capitalului propriu ajustat față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent;
- 2) capitalul propriu să fie pozitiv.

Reducerea variabilă este:

- 5% pentru o creștere de 5% inclusiv;
- 6% pentru o creștere peste 5% și până la 10% inclusiv;



## Vânzare/achiziție imobil cu plata în rate

Potrivit Reglementărilor contabile în vigoare, în contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- ✓ entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- ✓ entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- ✓ mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- ✓ este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și
- ✓ costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanțelor în care s-a desfășurat tranzacția.

În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor și al avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul.

În alte cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului.

Dacă o entitate păstrează doar un risc ne semnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute.

### Atenție!

De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează. Într-un asemenea caz, dacă entitatea a transferat riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacția este o vânzare și veniturile sunt recunoscute.

### Important!

O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.

Potrivit punctelor 440 și 441 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, predarea bunului către cumpărător este asimilată transferului de riscuri și beneficii, deci se vor recunoaște veni-


turile în totalitate, chiar dacă vânzătorul va păstra titlul de proprietate asupra bunurilor pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează.

În oglindă, în evidența cumpărătorului, va avea loc o achiziție de bunuri la data transferării riscurilor și beneficiilor, operațiunea fiind taxabilă din punctul de vedere al TVA, dacă se achiziționează un imobil nou/teren construibil sau se exercită opțiunea de taxare. În cazul achiziției în regim de scutire, avansul va fi, de asemenea, scutit de TVA.

Plata facturii se va face la datele scadente prevăzute în contract.

Din punctul de vedere al TVA, este considerată livrare de bunuri, conform art. 270 alin. (3) din Codul fiscal, predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing.

### Exemplu:

 Societatea TopConstruct SRL, societate de construcții plătitoare de impozit pe profit și înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, vinde în luna noiembrie anul N un apartament nou către o altă societate înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, în baza unui contract cu plata în rate (20 de rate lunare), împreună cu un loc de parcare. În luna noiembrie anul N, se încheie un antecontract de vânzare-cumpărare la notariat și se încasează un avans de 10% din valoarea contractului.

Predarea imobilului către cumpărător se efectuează în luna decembrie anul N.

Societatea cumpărătoare devine proprietara imobilului la data finalizării ultimei plăți.

Stabilim care este regimul contabil și fiscal pentru această tranzacție în contabilitatea societății TopConstruct SRL, dar și în contabilitatea cumpărătorului.

### În contabilitatea societății TopConstruct SRL:

Conform pct. 57 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere se efectuează ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză.

Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

→ și se recepționează și se pune în funcțiune apartamentul ca activ:

212	=	404	valoare imobil
„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	

→ Se recepționează locul de parcare:

2111	=	404	valoare teren
„Terenuri”		„Furnizori de imobilizări”	

→ Se aplică taxare inversă pentru diferență:

4426	=	4427	
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

→ Plata ratelor, conform contractului, se înregistrează:

404	=	5121	valoare rata
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

→ Evidențierea în contabilitate a amortizării apartamentului, începând cu luna ianuarie anul N+1:

6811	=	2812	amortizare lunară
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”	

## Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale

Ulterior recunoașterii inițiale a unei imobilizări corporale, pe parcursul duratei de utilizare economică sunt efectuate cheltuieli cu scopul reparării, reabilitării, modernizării etc. respectivelor imobilizări. Astfel de cheltuieli sunt denumite cheltuieli ulterioare.

Potrivit Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influența asupra duratei de viață rămase a imobilizărilor), potrivit criteriilor generale de recunoaștere.

Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.

### Notă:

Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp.

Entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere pentru imobilizările corporale.

Cu această ocazie trebuie avut în vedere faptul că dacă o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

Imobilizările în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

Imobilizările în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul acti-

vului este, de obicei, același cu costul de construire a celui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manoperă sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

Din punct de vedere fiscal, sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

- investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;
- mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;
- investițiile efectuate pentru descoperță în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;
- investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;
- investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;
- amenajările de terenuri.

#### Exemplu:

O societate cu obiect de activitate „Fabricarea altor articole textile” deține o construcție pentru alimentarea cu apă pusă în funcțiune în luna decembrie anul N – 1. Aceasta este încadrată în subgrupa 1.8 – „Construcții pentru alimentare cu apă, canalizare și îmbunătățiri funciare”, clasa 1.8.1. – „Puțuri săpate sau forate” din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, cu o durată normală de funcționare de 24 de ani.

Activul este evidențiat în contul 212.2 la costul de achiziție de 85.000 lei. Prima lună de amortizare este luna ianuarie anul N. Metoda de amortizare este cea liniară. Amortizarea este în sumă de 295,14 lei/lună, respectiv 3.541,67 lei/an.

Conform documentației tehnice, la fiecare 5 ani trebuie efectuate lucrări de denisipare. Acestea au ca scop continuarea exploatării activului la parametri normali. Întrucât apa este utilizată de către instalațiile de producție prin efectuarea denisipărilor la termen se evită pătrunderea nisipului în instalații și defectarea/funcționarea incorectă a acestora.

În luna ianuarie anul N + 5 are loc prima operațiune de denisipare efectuată de către o societate specializată.

Conform prevederilor punctului 227 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, secțiunea 4.4.3. „Imobilizări corporale”, cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli.



## Reevaluarea imobilizărilor corporale – Situațiile posibile

### 1. Reevaluarea – în urma aplicării politicii contabile

Prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, dacă au optat prin politicile contabile pentru aplicarea acestei metode.

Valoarea justă reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacție reglementată pe piața principală (dacă există una) sau cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condițiile curente de piață (adică un preț de ieșire), indiferent dacă respectivul preț este direct observabil sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare.

Ea este determinată, în general, plecând de la valoarea de piață, pe baza informațiilor pe care le-ar utiliza participanții de pe piață atunci când stabilesc prețul activului, presupunând că participanții de pe piață acționează pentru a obține un beneficiu economic maxim.

În acest caz se aplică prevederile secțiunii 3.4 „Evaluarea alternativă la valoarea justă”, subsecțiunea 3.4.1 „Reevaluarea imobilizărilor corporale” din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 (punctele 99 – 116).

Principalele **reguli** de care trebuie să se țină cont atunci când se alege ca evidența imobilizărilor să se țină la valoarea justă pot fi sintetizate astfel:

- reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului;
- elementele dintr-o categorie de imobilizări corporale se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite;
- dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din categoria din care face parte trebuie reevaluate.

O categorie de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități – exemple de categorii: terenuri; clădiri; mașini și echipamente; nave; aeronave etc.

#### Atenție!

În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative trebuie prezentate următoarele informații:

- a) dacă a fost implicat un evaluator autorizat, potrivit legii;
- b) pentru fiecare categorie de imobilizări corporale reevaluată, valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activele ar fi fost înregistrate la cost istoric;
- c) surplusul din reevaluare, indicând modificarea aferentă perioadei;
- d) se vor descrie, de asemenea, elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul de profit și pierdere.



calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

### Atenție!

Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care reprezintă un câștig efectiv realizat.



Din punct de vedere fiscal, pentru tratamentul rezervei din reevaluare se aplică prevederile art. 26 alin. (6) din Codul fiscal, conform căruia „rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, (...), care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz.”

Pentru reflectarea în contabilitate a rezultatelor reevaluării există două posibilități determinate de informațiile prezentate în rapoartele de evaluare, și anume:

- recalcularea proporțională atât a valorii brute a activului, cât și a amortizării;
- prezentarea activului la valoarea justă prin anularea amortizării.

Corespunzător acestora, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

- este recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau
- este eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare și este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

### Exemplul 1 – Evidențierea rezultatelor din reevaluarea imobilizărilor corporale prin metoda recalculării amortizării proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului

O societate deține un echipament cu următoarele caracteristici:

- costul inițial (istoric) este de 8.000 lei;
- durata de viață utilă este de 10 ani;
- amortizarea cumulată pe 2 ani este de 1.600 lei;
- metoda de amortizare folosită este metoda liniară;
- indicele de actualizare folosit este 1,37.



Deci în conturi, la momentul reevaluării, situația înainte de reevaluare este:

- în Debit cont 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru): 8.000 lei
- în Credit cont 2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor: 1.600 lei

### Analiza fiscală a tratamentului rezervei din reevaluare

#### Foarte important!



Reevaluarea imobilizărilor corporale nu trebuie să aibă niciun impact fiscal asupra bazei impozabile.

Alegera uneia sau alteia dintre metodele de ținere a evidenței imobilizărilor – la cost istoric sau la valoarea justă – nu trebuie să ducă la un rezultat fiscal diferit pentru societățile care aleg una sau alta dintre metode.

„Egalizarea” rezultatului fiscal se face prin alocarea corectă la calculul impozitului pe profit a sumelor înregistrate în contul 105 „Rezerve din reevaluare”.

Reamintim prevederile art. 26 alin. (6) din Codul fiscal: *„rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, (...), care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz.”*

#### Exemplul 1 – Rezerva din reevaluarea unui teren (activ neamortizabil) la vânzarea acestuia



O societate plătitoare de impozit pe profit care ține evidența imobilizărilor corporale la valoarea justă intră în posesia unui teren în valoare de 1.000.000 lei. Conform politicii contabile, terenul va fi reevaluat din 3 în 3 ani. În al patrulea an, societatea vinde terenul cu o valoare de 1.500.000 lei.

Înregistrările contabile referitoare la acest teren sunt:

1) Achiziția terenului:

2111.lot X	=	404	1.000.000 lei
„Terenuri/analitic lotul X”		„Furnizori de imobilizări”	

2) Înregistrarea surplusului din reevaluarea efectuată după 3 ani, valoarea justă comunicată de evaluator fiind de 1.250.000 lei:

2111.lot X	=	105.lot X	250.000 lei
„Terenuri/analitic lotul X”		„Rezerve din reevaluare/ analitic lot X”	

3) Vânzarea terenului la prețul negociat de 1.500.000 lei:

461	=	7583	1.500.000 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

## Reevaluarea imobilizărilor corporale – Erori frecvente și remedierea acestora

### Studiu comparativ privind metodele de reevaluare

#### Bază legală

Din punct de vedere contabil, la reevaluarea imobilizărilor corporale se aplică prevederile punctelor 99-116 de la subsecțiunea 3.4.1 „Reevaluarea imobilizărilor corporale” din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare. Din punct de vedere fiscal, la determinarea amortizării fiscale se aplică prevederile art. 28 „Amortizarea fiscală” din Codul fiscal, iar la tratamentul fiscal al rezervei din reevaluare se aplică prevederile art. 26 „Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve” alin. (6) din Codul fiscal.

#### Cazul 1:

Una dintre cele mai frecvent întâlnite erori la înregistrarea în contabilitate a rezultatelor reevaluării imobilelor este compararea valorii juste comunicate de evaluator cu valoarea contabilă brută în loc de valoarea netă contabilă.

#### **Exemplu:**

La 31.12 anul N-1, înainte de reevaluare, situația imobilizărilor corporale este:

- sold debitor cont 212 „Construcții”: 1.500.000 lei
- sold creditor cont 2812 „Amortizarea construcțiilor”: 50.000 lei
- valoarea justă comunicată de evaluator: 1.460.000 lei.



**Eronat se constată o scădere din reevaluare din calculul:**

**1.500.000 lei – 1.460.000 lei = 40.000 lei**

**și se înregistrează în contabilitate la 31.12 anul N-1:**

655	=	212	40.000 lei
„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”		„Construcții”	

Cheltuiala înregistrată în rulajul debitor al contului 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale” este o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit conform art. 25 alin. (4) litera l) din Codul fiscal.

După reevaluarea eronată înregistrată, soldurile sunt:

- sold debitor cont 212 „Construcții”: 1.460.000 lei
- sold creditor cont 2812 „Amortizarea construcțiilor”: 50.000 lei.

**În iulie anul N se constată eroarea contabilă și se înregistrează corectarea acesteia:**

- Înregistrarea corectă a rezultatelor reevaluării la 31.12 anul N-1 ar fi trebuit să fie:

● **Înregistrarea minusului din reevaluare:**

655	=	212	54.000 lei
„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”		„Construcții”	

**Situația în conturi după reevaluare:**

– sold debitor cont 212 „Construcții” = 600.000 lei – 36.000 lei – 54.000 lei = 510.000 lei  
 – sold creditor cont 2812 „Amortizarea construcțiilor” = 36.000 lei – 36.000 lei = 0 lei.

Începând cu 01 ianuarie anul N+1 se recalculează amortizarea contabilă în funcție de noua valoare de înregistrare în contabilitate a clădirii:

Durata de viață rămasă = 600 luni – 36 luni = 564 luni  
 510.000 lei / 564 luni = 904 lei/lună

**Societatea înregistrează amortizarea:**

6811	=	2812	904 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”	

*Societatea deduce această sumă la calculul impozitului pe profit, considerând amortizarea fiscală egală cu amortizarea contabilă.*

În acest mod, în timpul anului N+1, societatea deduce fiscal o cheltuială cu amortizarea imobilului în sumă de 10.848 lei: 904 lei/lună x 12 luni = 10.848 lei.

Presupunem că veniturile obținute în timpul anului N+1 sunt de 30.000 de lei, iar alte cheltuieli în afara cheltuielilor cu amortizarea sunt de 12.120 lei.

Cheltuieli totale = 12.120 lei + 10.848 lei = 22.968 lei

**În acest caz:**

Baza impozabilă calculată = total venituri – total cheltuieli – venituri neimpozabile + cheltuieli nedeductibile +/- elemente similare cheltuielilor sau veniturilor =  
 30.000 lei – 22.968 lei = 7.032 lei

Impozit pe profit = 7.032 lei x 16% = 1.125 lei.

**Impozitul pe profit datorat bugetului de stat se înregistrează:**

691	=	4411	1.125 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul profit”	

**Atenție! Impozitul pe profit astfel calculat este greșit!**



**Amortizarea imobilizărilor corporale**

Agenții economici care imobilizează capital în active corporale și necorporale supuse deprecierei, prin utilizare sau în timp, trebuie să calculeze, să înregistreze în contabilitate și să recupereze uzura fizică și morală a acestora, pentru refacerea capitalului angajat. Aceste operațiuni sunt denumite generic **amortizarea capitalului imobilizat**. Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a **valorii amortizabile** a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică.

achiziție  
intra-  
comunitară

Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau de altă valoare care substituie costul, de exemplu, valoarea reevaluată.

În înțelesul reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, prin **durata de utilizare economică** se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:

- perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau
- numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.



**Din punct de vedere contabil**, imobilizările corporale reprezintă active care:

- sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.



Prin politicile contabile se stabilesc condițiile specifice pentru recunoașterea imobilizărilor corporale.

**Din punct de vedere fiscal**, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele **condiții**:

- este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;
- are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;
- are o durată normală de utilizare mai mare de un an.



Totuși, în cazul unei imobilizări corporale care la data intrării în patrimoniu are o valoare fiscală mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, contribuabilul poate recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor articolului 28 „Amortizarea fiscală” din Codul fiscal. Aceste prevederi trebuie coroborate cu cele de la punctul 25 la pct. 31 din Normele de aplicare a acestui articol. Astfel, un contribuabil poate deduce, din punct de vedere fiscal, treptat, cheltuielile cu un mijloc fix prin intermediul amortizării, chiar dacă nu are valoarea de 2.500 lei.

### Metoda amortizării degresive în cazul unui autoturism



Potrivit art. 28 alin. (5) din Codul fiscal, în cazul oricărui altui mijloc fix amortizabil, respectiv în cazul unui mijloc de transport auto, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă. Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, prin aplicarea regimului de amortizare degresiv.

Potrivit art. 28 alin. (12) lit. h) din Codul fiscal, mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, cu excepția mijloacelor de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea – RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru aceste mijloace de transport, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună.

**Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

- vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;
- vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.



**Scoaterea din evidență a mijloacelor de transport din categoria M1 incomplet amortizate**

Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală. La momentul scăderii din gestiune a mijloacelor de transport din categoria M1, valoarea rămasă neamortizată este deductibilă în limita a 1.500 lei înmulțită cu numărul de luni rămase de amortizat din durata normală de funcționare stabilită de contribuabil potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

**mijloace de transport**

Astfel, în cazul vânzării unui mijloc de transport din categoria M1, deși în urma vânzării se obține un venit impozabil, cheltuiala cu valoarea neamortizată a autoturismului este limitată la 1.500 lei pentru fiecare lună din durata de amortizare rămasă, sarcina fiscală a contribuabilului fiind îngreunată.