

EFECTELE POLITICILOR CONTABILE DE ÎNTREPRINDERE REFERITOARE LA AMORTIZĂRI ASUPRA REZULTATULUI ȘI IMPOZITULUI PE PROFIT

Dorina, Luță¹, Sorin, Grigorescu²

Rezumat: Amortizarea, împreună cu rezultatul net, definesc capacitatea de autofinanțare a întreprinderii și orice mișcare la nivelul amortizării generează efecte inverse asupra impozitului pe profit. De aceea, sistemul de evaluare și amortizare a imobilizărilor trebuie corelat cu menținerea capitalului. În cazul amortizării, politica contabilă poate viza alegerea uneia dintre metodele de amortizare, de exemplu amortizarea liniară, accelerată sau degresivă. Alegerea unei metode de amortizare implică o opțiune contabilă. Articolul de față prezintă o abordare comparativă a metodelor de amortizare și implicațiilor acestora asupra rezultatului și impozitului pe profit, cuprinzând puncte de vedere proprii și deschide noi perspective pentru cercetare. Întrebarea poate fi „care metodă este mai bună?”. Răspunsul depinde de obiectivele întreprinderii, de „agresivitatea” cu care vrea să abordeze gestiunea fiscală.

Cuvinte cheie: politici contabile, IFRS, amortizare, metode de amortizare, rezultat net

Clasificarea JEL: M41

1. Introducere

Activitatea întreprinderilor urmărește atingerea următoarelor țeluri principale: să realizeze profit și să satisfacă necesitățile unei anumite grupe de cumpărători. Nerealizarea, chiar temporară, a unuia dintre țeluri duce la dispariția întreprinderilor de pe piață. În urmărirea obiectivelor, conducerea întreprinderii trebuie să aplice politicile contabile astfel încât situațiile financiare să fie conforme cu toate dispozițiile fiecărei norme contabile internaționale (IFRS-uri și IAS-uri) aplicabile. Existența mai multor alternative în ceea ce privește înregistrarea, evaluarea în contabilitate, respectiv metodele diferite de evaluare și de calcul a rezultatului și poziției financiare, întreprinderile trebuie să-și elaboreze propria politică contabilă. Organismul internațional de normalizare contabilă (IASB - „*International Accounting Standards Board*”) definește politicile contabile ca fiind principii, baze (fundamente), convenții, reguli și practici specifice, aplicate de o întreprindere, pentru întocmirea și prezentarea situațiilor sale financiare.

Amortizarea, prin calculul său, reprezintă un instrument de politică contabilă, beneficiind de reguli fiscale, ceea ce permite dezvoltarea potențialului tehnic al întreprinderii. Corelat cu cadrul normativ general din România privind calculul amortizării activelor imobilizate, componenta de bază a regimurilor de amortizare admise în țara noastră este tabloul duratelor normale de utilizare, a cotelor anuale de amortizare și a duratelor în care se realizează amortizarea integrală.

2. Considerații teoretice privind amortizarea

Amortizarea reprezintă alocarea valorii amortizabile a unei imobilizări pe durata sa de utilizare previzionată. Față de această interpretare generală, există numeroase concepții privind amortizarea, din care de interes pentru contabilitate sunt următoarele trei:

- amortizarea ca proces de corecție al valorii imobilizărilor. Amortizarea este constatarea contabilă a pierderii de valoare suferită de către activele imobilizate ca urmare a deprecierei în timp, a uzurii fizice (generată de funcționarea tehnică și mecanică precum

¹ Conf.univ.dr., Universitatea „Constantin Brâncoveanu” din Pitești, FMMAE, Rm. Vâlcea, dorina_luta@yahoo.com

² Lect.univ.dr., Universitatea „Constantin Brâncoveanu” din Pitești, FMMAE, Rm. Vâlcea, soringry@yahoo.com

și de influența factorilor naturali) sau uzurii morale (cauzată de evoluția rapidă a tehnicii, de apariția a noi mașini cu performanțe mai ridicate). Pornind de la această interpretare, amortizarea are rolul de a corecta valoarea activelor imobilizate pentru a le readuce la o valoare apropiată de realitate.

- amortizarea ca proces de transfer sau de repartizare a costului imobilizărilor asupra cheltuielilor exercițiului. Discutată ca proces de alocare, amortizarea reprezintă resursa controlabilă provenită din trecut care produce beneficii viitoare. Alocarea sau transferul valorii se face pe perioada economică de utilizare a activului amortizabil. De aceea, fracțiunea de valoare etalată în timp asupra rezultatului exercițiului trebuie să reprezinte o mărime rațională înscrisă în principiile și regulile imaginii fidele. Determinativul „rațional” vizează raportul dintre fracțiunea transferată din valoarea contabilă a activului amortizabil și beneficiul economic ce se va obține din utilizarea activului.

- amortizarea ca sursă de finanțare a reînnoirii imobilizărilor. Reconstituirea capitalului impune abordarea simultană a amortizării ca o problemă de recuperare a investiției și ca o sursă de finanțare a reînnoirii imobilizărilor. Prin mecanismul amortizării investiția inițială este recuperată și reîntregită în mod eșalonat în ciclul de exploatare, devenind o resursă de autofinanțare pentru o nouă investiție.

Amortizarea este un element foarte important ce se regăsește în calculul capacității de autofinanțare. Capacitatea de autofinanțare a unei întreprinderi este surplusul monetar potențial generat de activitatea acesteia. Ea reprezintă o contribuție esențială a activităților curente la variația fondului de rulment global. Se poate calcula fie plecând de la excedentul brut din exploatare, fie de la profitul net.

● **Potrivit legislației din România** întreprinderile sunt obligate să amortizeze imobilizările corporale și necorporale potrivit Legii privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, utilizând unul din regimurile: **amortizarea liniară, amortizarea degresivă, amortizarea accelerată**. De asemenea, în Codul Fiscal sunt prevăzute și anumite particularități privind calculul amortizării pe unitatea de produs: „*amortizarea clădirilor și a construcțiilor minelor, salinelor cu extracție în soluție prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanțe minerale solide și cele din industria extractivă de petrol, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor și care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum și a investițiilor pentru descoperită se calculează pe unitate de produs, în funcție de rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă*” sau în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare: „*mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, pentru cele achiziționate după data de 1 ianuarie 2004*”.

Amortizarea liniară constă în calcularea și alocarea uniformă a valorii contabile de intrare a activelor amortizabile pe toată durata normală de funcționare exprimată în ani. În varianta nominală, amortizarea se calculează raportând valoarea amortizabilă la durata normală de utilizare.

Amortizarea degresivă constă în multiplicarea cotelor liniare corespondente cu un coeficient care variază potrivit duratei de viață curent admisă pentru bunul respectiv.

Calculul amortizării are la bază regula fiscală care presupune corectarea ratei liniare cu coeficienții multiplicativi stabiliți prin Legea 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale: 1,5 pentru durata de viață între 2-5 ani; 2 pentru durata de viață între 5-10 ani; 2,5 pentru durata de viață mai mare de 10 ani.

Amortizarea accelerată constă în calcularea și includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare, a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a activului fix respectiv. Amortizările anuale pentru exercițiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași. Sistemul accelerat reprezintă o formă de recuperare în ritm rapid a

valorii imobilizărilor pentru evitarea uzurii morale. El afectează profitul în sensul reducerii și, pe această bază, se micșorează impozitul datorat statului, dar în același timp dă posibilitatea unității de a folosi fondul rezultat în achiziționarea de noi active fixe necesare.

● **În spiritul normei IAS 16 „Imobilizări corporale”**, întreprinderea este cea care decide metoda de amortizare, atât la începutul activității activului, cât și pe parcurs, când poate fi necesară utilizarea altei metode de amortizare, în conformitate cu modul de consum al beneficiilor economice viitoare. De asemenea, se impune necesitatea aplicării cu consecvență a metodei alese, cu excepția unor modificări care conduc la schimbarea metodei de amortizare.

Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte ritmul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare ale activului de către entitate. Pot fi folosite diverse metode de amortizare pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utile. Aceste metode includ: metoda liniară, metoda amortizării degresive și metoda unității de producție.

Metoda liniară - conform prevederilor IAS 16 „Imobilizări corporale” - aduce următoarele schimbări: deducerea valorii reziduale din valoarea inițială sau cea reevaluată și estimarea de către întreprindere a duratei de viață. De cele mai multe ori, în practică, valoarea reziduală este ne semnificativă și poate fi neglijată în calculul valorii amortizabile. Dacă valoarea reziduală este totuși semnificativă, ea trebuie să fie estimată.

Norma IAS 16 „Imobilizări corporale” precizează că pentru tratamentul contabil de bază, valoarea reziduală este estimată cu ajutorul prețului de la data cumpărării activului; pentru vânzarea unui activ similar care a ajuns la sfârșitul duratei sale de utilitate estimată și care a fost exploatat în condiții similare celor în care activul va fi utilizat. Valoarea reziduală nu este majorată ulterior de variațiile prețului sau ale valorii. În cazul tratamentului contabil alternativ permis, se procedează la o nouă estimare a valorii reziduale, la data fiecărei reevaluări a activului, folosind prețuri de la acea dată. Estimarea acesteia se efectuează fie la data intrării imobilizării, fie la data unei eventuale evaluări ulterioare a imobilizării.

Metoda degresivă, conform IAS 16 „Imobilizări corporale”, poate avea mai multe variante de prezentare:

- un procent de amortizare constant la o bază variabilă (valoarea contabilă netă sau valoarea rămasă de amortizat);
- un procent de amortizare variabil la o bază constantă (valoarea contabilă);

Metoda degresivă nu are nicio legătură cu metoda accelerată folosită până acum în practica contabilă românească.

Metoda unităților de producție are ca rezultat o cheltuială pe baza utilizării sau producției preconizate.

3. Aspecte generale ale politicilor contabile privind amortizarea asupra rezultatului și impozitului pe profit

Politica contabilă a întreprinderii referitoare la amortizări are influență asupra rezultatului și impozitului pe profit prin impactul pe care-l are recunoașterea amortizării anuale ca o cheltuială a perioadei. Prin urmare, orice eroare de recunoaștere sau înregistrare, precum și orice modificare a estimărilor cu privire la beneficiile economice viitoare, generate de utilizarea imobilizărilor corporale și necorporale antrenează o nouă redimensionare a rezultatului exercițiului, datorită modificării unor factori determinanți în calculul amortizărilor: pentru imobilizări corporale: durata de viață; pentru imobilizări necorporale: perioada de amortizare.

Înregistrarea amortizării reprezintă o pârghie importantă în stabilirea situației financiare a întreprinderii. Fiecare dintre elementele care stau la baza calculului amortizării poate influența mărimea acesteia.

Existența mai multor metode contabile pentru constatarea și înregistrarea amortizării impune din partea întreprinderilor o opțiune contabilă. În condițiile în care o întreprindere are posibilitatea de a alege în ceea ce privește amortizarea, interesul este cel investițional, interes care intră în competiție cu cel fiscal al statului. Vom prezenta calculul amortizării, comparativ, în cele trei metode, pentru a determina influența asupra rezultatului și impozitului pe profit.

Exemplu: considerăm valoarea contabilă de intrare pentru un utilaj 60.000 lei, durata normală de funcționare 5 ani. Veniturile totale realizate sunt 100.000 lei.

Tabel nr. 1. Situația comparativă a amortizării în cele trei metode de amortizare și impozitului pe profit aferent

Amortizarea liniară	Amortizarea degresivă	Amortizarea accelerată
Rata anuală a amortizării 20%	Rata anuală degresivă 30%	
Amortizarea anuală: - anul N: 12.000 lei - anul N+1: 12.000 lei - anul N+2: 12.000 lei - anul N+3: 12.000 lei - anul N+4: 12.000 lei	Amortizarea anuală: - anul N: 18.000 lei - anul N+1: 12.600 lei - anul N+2: 9.800 lei - anul N+3: 9.800 lei - anul N+4: 9.800 lei	Amortizarea anuală: - anul N: 30.000 lei - anul N+1: 7.500 lei - anul N+2: 7.500 lei - anul N+3: 7.500 lei - anul N+4: 7.500 lei
Implicațiile financiare și fiscale sunt aceleași pentru toți anii: - Venituri totale: 100.000 lei - Cheltuieli cu amortizarea: 12.000 lei - Rezultat contabil: 88.000 lei - Impozit pe profit: 88.000 x 16% = 14.080 lei	Pentru anul N: - Venituri totale 100.000 lei - Cheltuieli cu amortizarea: 18.000 lei - Rezultat contabil: 82.000 lei - Impozit pe profit: 82.000 x 16 % = 13.120 lei Pentru anul N +1: - Venituri totale 100.000 lei - Cheltuieli cu amortizarea: 12.600 lei - Rezultat contabil 87.400 lei - Impozit pe profit: 87.400 x 16% = 13.984 lei Pentru anii N +2, N+3, N+4 - Venituri totale 100.000 lei - Cheltuieli cu amortizarea: 9.800 lei - Rezultat contabil 90.200 lei - Impozit pe profit: 90.200 x 16 % = 14.432 lei	Pentru anul N: - Venituri totale 100.000 lei - Cheltuieli cu amortizarea: 30.000 lei - Rezultat contabil: 70.000 lei - Impozit pe profit: 70.000 x 16% = 11.200 lei. Pentru anii N+1....N+4: - Venituri totale 100.000 lei - Cheltuieli cu amortizarea: 7.500 lei - Rezultat contabil: 92.500 lei - Impozit pe profit: 92.500 x 16% = 14.800 lei.

Tabel nr. 2 Centralizator privind cheltuielile cu amortizarea și cu impozitul pe profit

Amortizare liniară	N	N+1	N+2	N+3	N+4	Total
Cheltuieli cu amortizarea	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	60.000
Impozit pe profit	14.080	14.080	14.080	14.080	14.080	70.400
Amortizare degresivă	N	N+1	N+2	N+3	N+4	Total
Cheltuieli cu amortizarea	18.000	12.600	9.800	9.800	9.800	60.000
Impozit pe profit	13.120	13.984	14.432	14.432	14.432	70.400
Amortizare accelerată	N	N+1	N+2	N+3	N+4	Total
Cheltuieli cu amortizarea	30.000	7.500	7.500	7.500	7.500	60.000

Impozit pe profit	11.200	14.800	14.800	14.800	14.800	70.400
-------------------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Comparând cele trei metode, se observă că pe perioada duratei de amortizare cheltuielile cu amortizarea, precum și impozitul pe profit plătit sunt aceleași. Întreprinderea obține un avantaj financiar pentru metodele cu sume de amortizare mai mari în primii ani (degresivă, accelerată) față de metoda liniară prin faptul că beneficiază într-un termen mai scurt de un surplus bănesc reieșit din neplata impozitelor și dividendelor.

Amortizarea liniară prezintă avantajul că este simplu de aplicat, fiind cea mai folosită, datorită uniformității cheltuielilor exercițiului și a costurilor în timp. Principalele limite decurg din aspectul simplificat și constau în faptul că diminuarea de valoare a bunurilor nu este constantă pe tot parcursul vieții sale. De asemenea, metoda nu ține cont nici de scăderea capacității de producție, nici de creșterea în timp a cheltuielilor de întreținere datorate uzurii. Sub aspect fiscal, metoda are avantajul că atenuază tendința întreprinderilor de eludare a fiscalității, însă nu ține seama de influența progresului tehnic, respectiv de uzura morală. Acest sistem a constituit baza dezvoltării celorlalte regimuri de amortizare.

Amortismenul degresiv este facultativ, întreprinderea poate să-l prefere celui liniar, putând reveni la amortismenul liniar după ce l-a practicat pe cel degresiv, cu condiția ca anuitățile să se calculeze la valoarea netă contabilă. Amortizarea în regim degresiv prezintă avantajul trecerii pe cheltuielile de exploatare a unor sume mai mari în primii ani de activitate în raport cu amortizarea corespunzătoare exercițiilor ulterioare. Aceasta are ca justificare economică faptul că deprecierea este, pentru unele active corporale, într-adevăr mai mare în cursul primelor exerciții și, pe de altă parte, faptul că activele au o capacitate de serviciu mai mare în primii ani de viață, după care unele antrenează cheltuieli de întreținere din ce în ce mai mari.

În raport cu amortizarea liniară, amortizarea degresivă ajută trezoreria întreprinderii în momentele când ea își utilizează lichiditățile pentru investiții. Ca avantaj fiscal, metoda degresivă permite întreprinderii realizarea unor economii de impozite mai importante la începutul duratei de folosință a imobilizărilor; în consecință, în anii care vor urma imediat, investițiile vor fi mai puțin importante. În perioade de inflație, metoda presupune amânarea impozitului, care va fi reglementat în monedă depreciată.

Regimul de amortizare degresivă are avantajul de a atenua efectele uzurii morale prin recuperarea valorii imobilizărilor într-o perioadă de timp mai scurtă. Considerăm că principalul dezavantaj al metodei constă în faptul că întreprinderile nu pot să cuantifice efectul uzurii morale apriori asupra imobilizărilor corporale, coeficienții multiplicativi neavând nicio bază reală de calcul.

4. Concluzii

Teoria și practica recomandă ca regimul de amortizare utilizat să fie logic și sistematic. Cu alte cuvinte, costul de intrare nu trebuie repartizat pe exerciții în mod arbitrar, fără să se țină cont de maniera în care bunul va pierde din valoarea sa utilă pe parcursul anilor. Regimul de amortizare ales trebuie să reflecte reducerea capacității de serviciu a imobilizărilor. La întrebarea „*care regim de amortizare este mai bun ?*”, răspunsul este: în funcție de obiectivele întreprinderii, de „agresivitatea” cu care vrea să abordeze gestiunea fiscală și, bineînțeles, de decizia adunării generale a acționarilor sau asociațiilor.

Este cunoscut faptul că alegerea unui regim de amortizare reprezintă o problemă de apreciere. În condițiile în care o întreprindere are posibilitatea de a alege în ceea ce privește amortizarea, interesul este cel investițional, interes care intră în competiție cu cel fiscal al statului.

Amortizarea liniară prezintă avantajul că este simplu de aplicat, fiind cea mai folosită, datorită uniformității cheltuielilor exercițiului și a costurilor în timp. Alegerea sistemului degresiv sau a celui accelerat este propice întreprinderilor care sunt beneficiare sau care

urmează să devină în primii ani după investiție. Amortizarea rapidă fiind degresivă, acestea pot amâna data plății unei părți a impozitului, beneficiind astfel de deprecierea monetară. Dacă sunt deficitare ca rezultat în anii următori, întreprinderile pot să se „sustragă” definitiv de la impozitare.

Indiferent ce metodă de amortizare folosește întreprinderea, amortizarea îi aduce noi surse de finanțare reflectate în capacitatea sa de autofinanțare, iar dacă se aplică și acele metode de amortizare cu cheltuieli mai mari în primii ani, ea reușește să-și creeze un avantaj economic.

Bibliografie:

1. Ristea M., Dumitru C.G. – *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*”, Ed. CECCAR, București, 2012
2. Vișan D., Burada C., Luță D. (coord.) – *Contabilitate financiară*, Ed. Independența Economică, Pitești, 2006
3. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, articolul 52, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 766 din 10 noiembrie 2009
4. IASB – „*Standardele Internaționale de Raportare Financiară*”, Ed. CECCAR, București, 2011