

## Provizioanele și ajustările pentru depreciere – elemente esențiale pentru prezentarea imaginii fidele a situațiilor financiare

Dr. ec. Elena STĂNCIULESCU

București

### Abstract

*This article presents the accounting and fiscal treatment of allowances and valuation allowances. In order to achieve the accounting's objective of providing the fair view, it is required that all accounting principles are followed and the allowances or impairment losses of assets are recorded, whether deductible or non-deductible, considering their significant role regarding the financial statements.*

**Key terms:** allowances, valuation allowances, fair view, prudence, valuation

**Termeni-cheie:** provizioane, ajustări pentru depreciere, imagine fidelă, prudență, evaluare

**Clasificare JEL:** M41, K34

**To cite this article:** Elena Stănciulescu, *Provizioanele și ajustările pentru depreciere – elemente esențiale pentru prezentarea imaginii fidele a situațiilor financiare*, CECCAR Business Review, N° 3/2020, pp. 24-34, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.03.03>

### ⇒ Principiul imaginii fidele versus principiul prudenței

Potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, situațiile financiare anuale trebuie să ofere o **imagine fidelă** a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată.

În vederea realizării obiectivului privind imaginea fidelă pe care trebuie să o ofere contabilitatea, se impune respectarea tuturor principiilor contabile.

**Prudența** constă în a nu prezenta o imagine prea favorabilă prin ignorarea unor fapte sau evenimente care pot avea impact în viitor asupra situațiilor financiare. Cu ocazia întocmirii acestora, se impune înregistrarea în contabilitate a provizioanelor și a ajustărilor pentru depreciere, potrivit legii, indiferent dacă sunt deductibile sau nu.

Conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate.

Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor și 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.

### ⇒ Recunoașterea provizioanelor

Un provizion se recunoaște atunci când reprezintă o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă, numai în momentul în care:

- entitatea are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Obligația legală este cea care rezultă dintr-un contract, în mod explicit sau implicit, din legislație sau din alt efect al legii. Obligația implicită este cea care rezultă din acțiunile unei entități, de exemplu, obligația prin care o companie se angajează să efectueze plăți compensatorii personalului disponibilizat.

Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor. Previzionarea unor pierderi viitoare din exploatare indică faptul că anumite active de exploatare ar putea fi depreciate. Prin urmare, entitatea testează aceste active pentru depreciere.

Se recunosc provizioane doar pentru acele obligații generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității (de exemplu, modul de desfășurare a activității în viitor). Exemplele de astfel de obligații includ amenzile sau costurile de eliminare a efectelor negative produse mediului, pedepsele de lege, ambele generând ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice indiferent de acțiunile viitoare ale companiei. Similar, o entitate recunoaște un provizion pentru costurile de închidere a unei instalații petroliere, cu condiția ca respectiva entitate să remedieze daunele produse deja.

### ➔ Provizioane versus datorii

Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii obligației. Spre deosebire de acestea:

- datoriile din credite comerciale constituie obligații de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori și care au fost facturate sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu aceștia; și
- cheltuielile angajate sunt obligațiile de plată pentru bunuri și servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra plății lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajaților (de exemplu, sumele aferente concediului plătit). Deși uneori este necesară o estimare a valorii sau exigibilității acestor datorii, elementul de incertitudine este în general mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

Datoriile contingente se disting de provizioane prin faptul că:

- provizioanele sunt recunoscute ca datorii (presupunând că pot fi realizate estimări corecte), deoarece constituie obligații curente la data bilanțului și este probabil să fie necesare ieșiri de resurse pentru stingerea acestora; și
- datoriile contingente nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt:
  - obligații posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă entitatea are o obligație curentă care poate genera o ieșire de resurse; sau
  - obligații curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere în bilanț (deoarece ori nu este probabil să fie necesară o reducere a resurselor companiei pentru stingerea acestora, ori nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii lor).

### ➔ Evaluarea provizioanelor

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente, respectiv suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea obligației la data bilanțului sau pentru transferarea acesteia unei terțe părți la acel moment.

Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației. În acest caz, actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieșiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanțului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieșiri de resurse de aceeași valoare, dar care apar mai târziu.

Actualizarea provizioanelor se efectuează de către persoane specializate, la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar pentru care se impune o asemenea actualizare. Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri.

Provizioanele vor fi utilizate numai pentru scopul pentru care au fost inițial recunoscute. Prin urmare, numai cheltuielile aferente provizionului inițial pot fi acoperite din acesta. Acoperirea unor cheltuieli dintr-un provizion care a fost recunoscut inițial pentru alt scop ar ascunde impactul a două evenimente diferite.

## ➔ Categoriile de provizioane evidențiate în contabilitate

### 1. Provizioane pentru litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte

#### Exemplu

La sfârșitul anului 2019, societatea Alfa SRL se afla în litigiu cu un client pentru suma de 4.000 lei, reprezentând servicii prestate și neplătite. În 2020, litigiul este câștigat pentru suma de 3.000 lei, care se încasează prin bancă.

– Separarea în evidența contabilă a clienților litigioși de ceilalți clienți:

4.000 lei	4118	=	4111	4.000 lei
	„Clienți incerți sau în litigiu”		„Clienți”	

– Constituirea provizionului pentru litigii:

4.000 lei	6812	=	1511	4.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru litigii”	

– Stingerea creanței față de client pe baza hotărârii judecătorești și a extrasului de cont:

4.000 lei	%	=	4118	4.000 lei
3.000 lei	5121		„Clienți incerți sau în litigiu”	
	„Conturi la bănci în lei”			
1.000 lei	654			
	„Pierderi din creanțe și debitori diverși”			

– Anularea provizionului pentru litigii rămas fără obiect:

4.000 lei	1511	=	7812	4.000 lei
	„Provizioane pentru litigii”		„Venituri din provizioane”	

## 2. Provizioane pentru cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților

### Exemplu

În anul 2019, societatea Beta SRL vinde produse în valoare de 15.000 lei, TVA 19%, pentru care acordă garanție de un an. Procentul mediu de cheltuieli cu remedierea livrărilor cu termen de garanție a fost de 3% în anul 2018. În 2019, până la momentul ieșirii din garanție se efectuează cheltuieli cu remedierile la produsele livrate în același an în sumă de 300 lei, TVA 19%.

– Livrarea produselor finite către clienți:

17.850 lei	4111	=	%	<u>17.850 lei</u>
	„Clienți”		7015	15.000 lei
			„Venituri din vânzarea produselor finite”	
			4427	2.850 lei
			„TVA colectată”	

– Constituirea provizionului (15.000 lei x 3%):

450 lei	6812	=	1512	450 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru garanții acordate clienților”	

– Înregistrarea cheltuielilor cu remedierea defecțiunilor, conform facturii:

<u>357 lei</u>	%	=	401	357 lei
300 lei	621		„Furnizori”	
	„Cheltuieli cu colaboratorii”			
57 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Anularea provizionului pentru garanții rămas fără obiect:

150 lei	1512	=	7812	150 lei
	„Provizioane pentru garanții acordate clienților”		„Venituri din provizioane”	

## 3. Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea

Provizioanele de acest tip se constituie atunci când există obligația de a demola, înlătura și restaura elemente de imobilizări corporale.

### Exemplu

O entitate care deține o sondă petrolieră constituie un provizion în sumă de 10.000 lei pentru demontarea și mutarea eventualelor construcții.

10.000 lei	212	=	1513	10.000 lei
	„Construcții”		„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”	

#### 4. Provizioane pentru acțiunile de restructurare

Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situații:

- vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
- închiderea unor sedii ale entității;
- modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
- reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura și scopul activităților companiei.

#### Exemplu

Societatea Gama SRL constituie un provizion în sumă de 75.000 lei pentru restructurare, care va include costurile necesare procesului de restructurare, nelegate de desfășurarea continuă a activității sale.

75.000 lei	6812	=	1514	75.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru restructurare”	

#### 5. Provizioane pentru pensii și obligații similare

Provizioanele pentru pensii se constituie atunci când entitatea are prevăzută prin actul constitutiv sau contractul de muncă obligația achitării unor sume cu titlu de pensie după ce angajații părăsesc compania.

#### Exemplu

La finele anului 2019, societatea Alfa SRL constituie provizioane pentru pensii în sumă de 150.000 lei.

150.000 lei	6812	=	1515	150.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru pensii și obligații similare”	

#### 6. Provizioane pentru impozite

Provizioanele pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie în relația cu statul.

Acestea se constituie, de exemplu, pentru diferențele de impozite rezultate din operațiuni de control nefinalizate, impozitele pentru care entitatea are deschise procese în instanță, rezervele din facilități fiscale sau alte rezerve pentru care în legislația fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora, precum și în alte situații care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

Astfel de provizioane se constituie pentru sumele care urmează să fie plătite în viitor către bugetul de stat și care nu sunt reflectate deja în conturile de datorii către acesta.

### Exemplu

Societatea Beta SRL are în curs de derulare un proces în instanță cu ANAF, pentru plata suplimentară a impozitului pe profit, în sumă de 10.000 lei.

– Constituirea provizionului:

10.000 lei	6812	=	1516	10.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru impozite”	

– Anularea provizionului în momentul în care datoria devine exigibilă și înregistrarea impozitului final:

10.000 lei	1516	=	7812	10.000 lei
	„Provizioane pentru impozite”		„Venituri din provizioane”	

10.000 lei	691	=	4411	10.000 lei
	„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

### 7. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă

Provizioanele pentru terminarea contractului de muncă se constituie pentru obligațiile asumate de entitate în relație cu angajații.

### Exemplu

La finele anului 2019, societatea Gama SRL constituie un provizion în sumă de 100.000 lei pentru obligațiile rezultate din contractul colectiv de muncă, de a plăti o sumă pentru pensii în corelare cu numărul de ani lucrați în entitate.

100.000 lei	6812	=	1515	100.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru pensii și obligații similare”	

### 8. Provizioane în legătură cu acorduri de concesiune

În cazul în care operatorul unui acord de concesiune a serviciilor are o obligație contractuală de a întreține infrastructura la un anumit nivel de utilizare sau de a aduce infrastructura într-o anumită stare înainte de a fi predată concedentului la sfârșitul acordului de serviciu, drept obligații de îndeplinit ca o condiție a licenței primite, aceste obligații contractuale de a întreține sau de a reabilita infrastructura se recunosc drept provizion și se evaluează la cea mai bună estimare a cheltuielii care ar fi necesară pentru a deconta obligația actuală la data bilanțului.

### 9. Provizioane pentru contracte cu titlu oneros

Dacă o entitate are un contract cu titlu oneros, obligația contractuală actuală prevăzută în contract trebuie recunoscută și evaluată ca provizion.

Un contract cu titlu oneros reprezintă un contract în care costurile inevitabile aferente îndeplinirii obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice preconizate a fi obținute din acesta. Costurile inevitabile ale unui contract reflectă costul net de ieșire din acesta, adică valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului și eventualele compensații sau penalități generate de neîndeplinirea sa.

## 10. Alte provizioane

În categoria altor provizioane se includ cele constituite pentru:

- alte beneficii pe care entitatea urmează să le plătească angajaților sau persoanelor dependente de aceștia, care nu sunt legate de restructurare, pensii sau terminarea contractului de muncă;
- cheltuielile privind protecția mediului înconjurător pentru protejarea aerului, gestiunea apelor uzate, a deșeurilor, protejarea solului, a apelor subterane și a celor de suprafață, protejarea biodiversității și a peisajului, alte activități de protejare a mediului înconjurător;
- obligații asumate în comun cu o terță parte etc.

### ➔ Categoriile de provizioane deductibile la calculul impozitului pe profit

Contribuabilii au dreptul la deducerea provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere numai în conformitate cu reglementările Codului fiscal, după cum urmează:

- provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților – se deduc trimestrial/anual numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului/anului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare. Valoarea acestora este stabilită în funcție de nivelul cotelor specificate în convențiile încheiate sau de nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate;
- provizioanele specifice constituite de instituțiile financiare nebancale înscrise în Registrul general ținut de Banca Națională a României, de instituțiile de plată persoane juridice române care acordă credite legate de serviciile de plată sau de instituțiile emitente de monedă electronică, persoane juridice române, care acordă credite legate de serviciile de plată;
- provizioanele tehnice constituite de persoanele juridice administratori de fonduri de pensii facultative;
- provizioanele de risc constituite de persoanele juridice care tranzacționează pe piețele financiare, potrivit reglementărilor Autorității de Supraveghere Financiară, în vederea acoperirii eventualelor riscuri pentru operațiunile pe aceste piețe;
- provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute;
- provizioanele constituite de companiile aeriene din România pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de aeronave și a componentelor aferente, potrivit programelor de întreținere ale aeronavelor, aprobate corespunzător de către Autoritatea Aeronautică Civilă Română, la un nivel stabilit pe baza tipului de aeronavă, numărului de ore de zbor aprobat și al tarifului practicat de prestator, prevăzut în contractul încheiat cu acesta;
- provizioanele pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependințelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului, inclusiv refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra rezultatului contabil din exploatare aferent segmentului de exploatare și producție de resurse naturale;
- provizioanele constituite de titularii de acorduri petroliere, care desfășoară operațiuni petroliere în perimetre marine ce includ zone cu adâncime de apă mai mare de 100 metri. În această situație, cota provizionului

constituit pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependențelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului este de 10%, aplicată asupra părții din rezultatul contabil din exploatare aferent segmentului de explorare și producție de resurse naturale ce corespunde acestor perimetre marine și fără a include rezultatul altor segmente de activitate ale contribuabilului, pe toată perioada exploatării petroliere;

- provizioanele constituite de Regia Autonomă Administrația Română a Serviciilor de Trafic Aerian – ROMATSA.

Potrivit Codului fiscal, reducerea sau anularea oricărui provizion care a fost anterior dedus se include în rezultatul fiscal, ca venituri impozabile sau elemente similare veniturilor, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului, distribuirii acestuia către participanți sub orice formă, lichidării, divizării sub orice formă, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv.

### ➔ Recunoașterea ajustărilor pentru depreciere

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare.

Ajustările pentru depreciere le includ pe cele pentru:

- deprecierea imobilizărilor necorporale;
- deprecierea imobilizărilor corporale;
- deprecierea imobilizărilor în curs de execuție;
- pierderea de valoare a imobilizărilor financiare;
- deprecierea materiilor prime;
- deprecierea materialelor;
- deprecierea producției în curs de execuție;
- deprecierea produselor;
- deprecierea stocurilor aflate la terți;
- deprecierea activelor biologice de natura stocurilor;
- deprecierea mărfurilor;
- deprecierea ambalajelor;
- deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor;
- deprecierea creanțelor – clienți;
- deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații;
- deprecierea creanțelor – debitori diverși;
- pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate;
- pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate;
- pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate.

### ➔ Tratamentul contabil al ajustărilor pentru depreciere

Potrivit OMFP nr. 1.802/2014, pentru elementele de natura activelor înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în



cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

Deciziile privind reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări au la bază constatările comisiei de inventariere.

Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.

Actiunile de natura stocurilor se evaluează la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustările pentru depreciere se constituie inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea acestora se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Evaluarea la inventar a creanțelor și datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor.

Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Evaluarea la data bilanțului a creanțelor și datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României disponibil la data încheierii exercițiului financiar. În scopul prezentării în bilanț, valoarea creanțelor astfel evaluate se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

La scoaterea din evidență a activelor se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.

### Exemplul 1

La data de 31.12.2019, societatea Alfa SRL ia decizia efectuării unei ajustări pentru deprecierea mărfurilor greu vandabile existente în stoc, prețul de înregistrare al acestora fiind de 2.000 lei. În anul 2020, din acest stoc se vând mărfuri în valoare de 500 lei, TVA 19%, prețul lor de înregistrare fiind de 400 lei.

– Constituirea ajustării pentru deprecierea mărfurilor:

2.000 lei	6814	=	397	2.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	

– Înregistrarea în contabilitate a mărfurilor vândute:

595 lei	5311	=	%	595 lei
	„Casa în lei”		707	500 lei
			„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
			4427	95 lei
			„TVA colectată”	

– Descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute:

595 lei	%	=	371	595 lei
400 lei	607		„Mărfuri”	
	„Cheltuieli privind mărfurile”			
100 lei	378			
	„Diferențe de preț la mărfuri”			
95 lei	4428			
	„TVA neexigibilă”			
– Anularea ajustării pentru deprecierea stocurilor:				
400 lei	397	=	7814	400 lei
	„Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	

### Exemplul 2

Societatea Beta SRL deține o clădire administrativă în zona centrală a orașului, cumpărată la un cost de achiziție de 200.000 lei. În urma inventarierii și evaluării efectuate de experți imobiliari, valoarea de piață a clădirii este de 190.000 lei.

– Constituirea ajustării pentru deprecierea construcției:

10.000 lei	6813	=	2912	10.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		„Ajustări pentru deprecierea construcțiilor”	

### Exemplul 3

La data de 31.12.2019, societatea Gama SRL analizează valoarea reală a creanțelor incerte deținute și hotărăște constituirea unei ajustări pentru depreciere de 15.000 lei, acesta fiind nivelul sumei care se apreciază că nu se mai poate recupera. În luna februarie 2020, entitatea încasează prin bancă o parte din creanță, în valoare de 1.000 lei.

– Constituirea ajustării pentru deprecierea creanței:

15.000 lei	6814	=	491	15.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”	

– Reducerea ajustării pentru deprecierea creanței:

1.000 lei	491	=	7814	1.000 lei
	„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	

## ➔ Ajustările pentru depreciere deductibile la calculul impozitului pe profit

Potrivit Codului fiscal, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit ajustările pentru depreciere constituite:

- de instituțiile de credit persoane juridice române și sucursalele din România ale instituțiilor de credit din state care nu sunt membre ale Uniunii Europene sau care nu aparțin Spațiului Economic European (ajustări prudentiale de valoare sau, după caz, valori ale pierderilor așteptate);
- de sucursalele din România ale instituțiilor de credit din state membre ale Uniunii Europene și state aparținând Spațiului Economic European (ajustări prudentiale de valoare);
- de persoanele juridice, altele decât cele enumerate mai sus, pentru:
  1. deprecierea creanțelor înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, după cum urmează:
    - a) în limita unei cote de 30% din valoarea acestora, în cazul în care creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:
      - sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
      - nu sunt garantate de altă persoană;
      - sunt datorate de o persoană care nu este afiliată contribuabilului.
    - Ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt deductibile, în limita prevăzută de lege, la nivelul valorii creanțelor neîncasate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată. În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate de diferențele de curs favorabile sau nefavorabile care apar cu ocazia evaluării acestora;
    - b) în limita unei cote de 100% din valoarea creanțelor, dacă acestea îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:
      - sunt deținute la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, sau la o persoană fizică asupra căreia este deschisă procedura de insolvență pe bază de plan de rambursare a datoriilor, lichidare de active sau procedură simplificată;
      - nu sunt garantate de altă persoană;
      - sunt datorate de o persoană care nu este afiliată contribuabilului;
    2. deprecierea mijloacelor fixe amortizabile, constituite pentru situațiile în care:
      - sunt distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;
      - au fost încheiate contracte de asigurare.

### Bibliografie

1. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
2. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
3. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
4. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.