

## Analiză comparativă privind evaluarea după recunoaștere a imobilizărilor corporale – IAS 16 versus OMFP nr. 1.802/2014

Dr. ec. Mărioara MOLOCINIUC (HRIȚCAN)

Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava

### Abstract

*Valuating property, plant and equipment after recognition with the purpose of preparing the annual financial statements is an extremely important step in presenting a true and fair view of the entity. Thus, the company must take into account the main valuation methods used and develop appropriate accounting policies and procedures to ensure that the users of financial and accounting information are properly informed and understand every change that occurs. The book value, respectively the carrying amount, of property, plant and equipment is represented abiding by the principle of prudence, according to which every impairment or change from the determined value shall be taken into account. The efficiency with which these assets are valued brings surplus value to the entity and has a direct impact on the financial statements.*

*The main objective of this article is to present the methods of valuation used to value property, plant and equipment. This way, at the end of the research the main applicable accounting treatments and the differences between IAS 16 Property, Plant and Equipment and Order of the Minister of Public Finance No. 1802/2014 for the approval of the Accounting regulations regarding the individual annual financial statements and consolidated annual financial statements, as subsequently amended and supplemented, will be understood.*

**Key terms:** impairment, valuation, property, plant and equipment, revaluation, net carrying value, just value

**Termeni-cheie:** depreciere, evaluare, imobilizări corporale, reevaluare, valoare contabilă netă, valoare justă

**Clasificare JEL:** M41, M48

**To cite this article:** Mărioara Molociniuc (Hrițcan), *Analiză comparativă privind evaluarea după recunoaștere a imobilizărilor corporale – IAS 16 versus OMFP nr. 1.802/2014*, *CECCAR Business Review*, N° 2/2021, pp. 25-38, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.02.03>

### ➔ Introducere

Pentru îmbunătățirea comunicării financiar-contabile, prin asigurarea transparenței și crearea unui mediu de afaceri bine încheșat, s-au făcut eforturi la nivel global. Astfel, în România, o bună parte dintre entități aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene, prevăzute în Ordinul 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. Acesta include reguli și tratamente contabile asemănătoare în mare parte celor din Standardele Internaționale de Raportare Financiară, dar există și câteva diferențe.

Plecând de la aceste aspecte, ne-am propus să aducem în discuție principalele prevederi ale IAS 16 *Imobilizări corporale* și să subliniem diferențele dintre cele două reglementări contabile.

IAS 16 are o importanță particulară deoarece într-o entitate ponderea activelor imobilizate în totalul activelor este mare, acesta fiind motivul pentru care trebuie să aplicăm tratamentul cel mai potrivit, în vederea

redării cât mai clare a imaginii firmei. Imobilizările corporale trebuie evidențiate astfel încât să reflecte în mod adecvat modificările intervenite în valoarea de piață.

Mateș și Mustață (2004) susțin că în prezent și în viitorul apropiat vom asista la un model de evaluare mixtă, care ține cont atât de costul istoric, cât și de valoarea justă. Entitățile folosesc costul istoric ca bază de evaluare pentru motive fiscale.

Evaluarea după recunoaștere pe baza valorii de intrare a activelor corporale conform IAS 36 *Deprecierea activelor* și IAS 16 *Imobilizări corporale* se realizează prin două metode: prima conduce la modificări la nivelul activului bilanțier, iar cea de-a doua, la schimbări la nivelul capitalului propriu. În primul caz, evaluarea este efectuată la valoarea de intrare (costul istoric), iar eventualele diferențe negative se vor înregistra în contul de ajustări pentru depreciere, influențând în final activul contabil. În cel de-al doilea caz, evaluarea se face la alegere pe baza valorii juste sau a valorii actualizate, iar diferențele în plus sau în minus vor influența contul de rezerve, în sensul creșterii sau descreșterii acestora, precizează Cioara (2010).

Brown și Finn (1980) subliniază importanța reevaluării prin definirea acesteia. Astfel, ei susțin că reevaluarea reprezintă o nouă formulare a valorii contabile a activelor imobilizate corporale care nu are repercusiuni asupra cash flow-ului entității.

Din abordările diferiților specialiști reiese importanța cercetării asupra metodelor de evaluare ulterioară a activelor imobilizate și asupra sistemului de prezentare a informațiilor în situațiile financiare.

Scopul acestui articol este de a evidenția principalele aspecte legate de IAS 16 *Imobilizări corporale* astfel încât la sfârșitul cercetării să putem identifica deosebiri dintre standard și OMFP nr. 1.802/2014, precum și tratamentele contabile aplicabile privind evaluarea după recunoaștere a imobilizărilor corporale. În acest sens, cercetarea fundamental-aplicativă prezintă definițiile relevante pentru analiza imobilizărilor corporale și exemple practice, pentru a înțelege cât mai bine aplicabilitatea standardului și pentru a evidenția decalajele constatate. Concluziile studiului pot fi o bază pentru comparații viitoare între legislația românească și cea internațională.

## ➤ Metodologia cercetării

Studiul reprezintă o analiză comparativă între legislația românească privind imobilizările corporale, respectiv OMFP nr. 1.802/2014, și IAS 16 și redă impactul acestor informații asupra situațiilor financiare. Metodele de cercetare utilizate sunt analiza calitativă prin documentarea, observarea și interpretarea procedurilor folosite, precum și cea comparativă, prin intermediul exemplelor practice aplicabile celor două reglementări contabile în vigoare în România. Deoarece reglementările în domeniu sunt într-un continuu proces de schimbare, compararea poate scoate în evidență diferite aspecte relevante.

**Obiectivele de bază ale cercetării** sunt prezentarea implicațiilor raționamentului profesional în evaluarea și reevaluarea imobilizărilor corporale și a impactului imobilizărilor corporale asupra situațiilor financiare, precum și a concluziilor acestei analize.

**Principalele întrebări de cercetare** sunt corelate cu obiectivele cercetării:

- ✓ *Care sunt cele mai importante deosebiri între legislația românească și cea internațională în ce privește contabilizarea imobilizărilor corporale?*
- ✓ *Care este impactul acestor deosebiri asupra situațiilor financiare?*

## ➤ Evaluarea după recunoaștere a imobilizărilor corporale

La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, entitățile sunt obligate să efectueze inventarierea și să completeze registrul de inventar, dar nu înainte de stabilirea soldurilor finale ale tuturor conturilor bilanțiere.

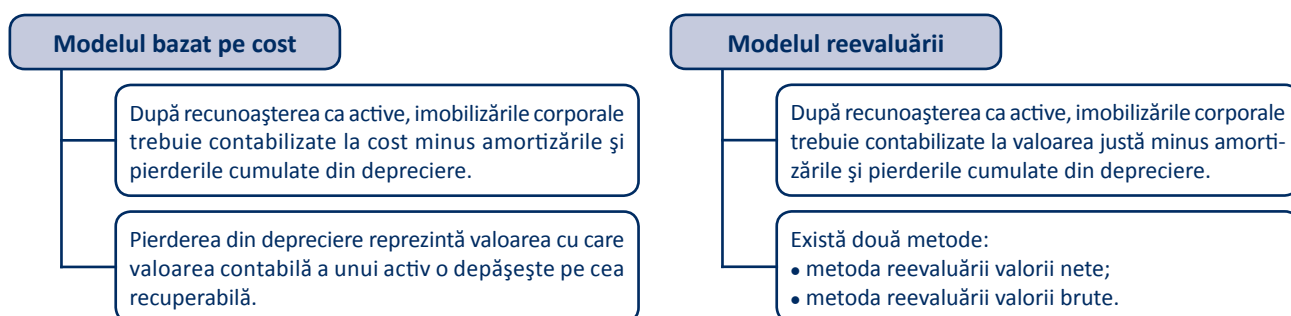
Evaluarea elementelor de activ se face cu respectarea principiului prudenței, potrivit căruia trebuie recunoscute toate deprecierea de valoare apărute, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este profit sau pierdere. Ajustările pentru deprecierea activelor se operează pe seama cheltuielilor. Activele entității nu trebuie să fie nici supraevaluate și nici subevaluate, ci să reprezinte realitatea, astfel încât situațiile financiare să oglindească imaginea reală a firmei.

La evaluarea imobilizărilor corporale, contabilul trebuie să fie atent atât la sursele interne de informare, cum ar fi indicii de uzură fizică sau morală ori modificarea modului de întrebuințare a activelor, de generare a beneficiilor, cât și la sursele externe de informare, reprezentate de valoarea de piață a imobilizărilor sau de modificări semnificative asupra mediului tehnologic, economic ori juridic în care operează entitatea.

Principalele etape în evaluarea elementelor de natura activelor la data inventarierii sunt:

- stabilirea valorii de inventar a activelor corporale pe baza principiului prudenței;
- calculul diferențelor dintre valoarea de inventar și cea contabilă;
- determinarea ajustărilor.

Entitatea trebuie să aleagă drept politică contabilă pentru evaluarea după recunoaștere a imobilizărilor corporale unul dintre cele două modele:



Sursa: Contribuția autoarei.

### 1. Metoda bazată pe cost

Procesul de inventariere a elementelor de natura activelor se efectuează de către toate entitățile, indiferent de legislație, fie ea națională sau internațională. Entitățile pot alege ca metodă de evaluare modelul bazat pe cost, contabilizând o ajustare de valoare pentru orice minus constatată între valoarea contabilă și cea de inventar. În acest caz se consideră că activul este depreciat și se aplică prevederile IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Valoarea de utilizare reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate se așteaptă să le obțină din utilizarea continuă a unui activ și din cedarea acestuia la sfârșitul duratei sale de viață utilă.

Dacă *Valoarea contabilă* > *Valoarea recuperabilă*/*Valoarea de inventar* → *Depreciere*

*Valoarea recuperabilă* = max [*Valoarea justă* – *Cheltuielile cu vânzarea activului*; *Valoarea de utilizare*]

– Înregistrarea deprecierei:

6813	=	29X
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor, investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”

– Anularea deprecierei (nu înainte de a se face testul de depreciere):

29X	=	7813
„Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor, investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”

## Exemplu

La data de 31.12.N-1, SC Mary SA achiziționează o clădire la costul de 720.000 lei, durata de viață utilă fiind de 40 ani. Metoda de amortizare este cea liniară. Peste 10 ani, când se anticipează că imobilul se va vinde, valoarea reziduală a acestuia este nulă. La 31.12.N+1 se constată o depreciere a activului și se calculează o valoare recuperabilă de 560.000 lei. La 31.12.N+3, valoarea recuperabilă este de 424.000 lei.

OMFP nr. 1.802/2014				IAS 16			
<b>31.12.N</b>							
Cost de achiziție = 720.000 lei Durată de viață utilă = 40 ani Amortizare = 18.000 lei/12 luni = 1.500 lei/lună Valoare contabilă netă = 720.000 lei – 18.000 lei = 702.000 lei				Cost de achiziție = 720.000 lei Valoare amortizabilă = 720.000 lei Durată de viață utilă = 10 ani Amortizare = 72.000 lei/12 luni = 6.000 lei/lună Valoare contabilă netă = 720.000 lei – 72.000 lei = 648.000 lei			
– Achiziția clădirii:							
212	=	404	720.000 lei	212	=	404	720.000 lei
„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”		„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	
– Amortizarea anuală:							
6811	=	2812	18.000 lei	6811	=	2812	72.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea construcțiilor”	
<b>31.12.N+1</b>							
– Amortizarea anuală:							
6811	=	2812	18.000 lei	6811	=	2812	72.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea construcțiilor”	
Cost de achiziție = 720.000 lei Durată de viață utilă = 40 ani Amortizare cumulată (2 ani) = 36.000 lei Valoare contabilă netă = 720.000 lei – 36.000 lei = 684.000 lei Valoare recuperabilă = 560.000 lei Valoarea contabilă netă > Valoarea recuperabilă → Depreciere (124.000 lei)				Cost de achiziție = 720.000 lei Valoare amortizabilă = 720.000 lei Durată de viață utilă = 10 ani Amortizare cumulată (2 ani) = 144.000 lei Valoare contabilă netă = 720.000 lei – 144.000 lei = 576.000 lei Valoare recuperabilă = 560.000 lei Valoarea contabilă netă > Valoarea recuperabilă → Depreciere (16.000 lei)			

OMFP nr. 1.802/2014				IAS 16			
– Înregistrarea deprecierei:							
6813	=	2912	124.000 lei	6813	=	2912	16.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		„Ajustări pentru deprecierea construcțiilor”		„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Ajustări pentru deprecierea construcțiilor”	
Sold <b>212</b> = Valoare de intrare – Amortizare cumulată – Depreciere = 720.000 lei – 36.000 lei – 124.000 lei = 560.000 lei				Sold <b>212</b> = Valoare de intrare – Amortizare cumulată – Depreciere = 720.000 lei – 144.000 lei – 16.000 lei = 560.000 lei			
<b>31.12.N+3</b>							
– Amortizarea anuală (N+2/N+3):							
Conform legislației naționale nu se recurge la recalcularea amortizării, aceasta rămânând constantă.				Valoare recuperabilă la sfârșitul anului N+1 = 560.000 lei Durată de viață utilă = 10 ani – 2 ani = 8 ani Amortizare anuală = 560.000 lei/8 ani = 70.000 lei			
6811	=	2812	36.000 lei	6811	=	2812	140.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea construcțiilor”	
La sfârșitul anului N+3 se efectuează testul de depreciere:							
Situatie recuperabilă = 560.000 lei Amortizare cumulată (2 ani) = 36.000 lei Valoare contabilă netă = 560.000 lei – 36.000 lei = 524.000 lei Valoare recuperabilă = 424.000 lei Valoarea contabilă netă > Valoarea recuperabilă → Depreciere (100.000 lei)				Situatie recuperabilă = 560.000 lei Amortizare cumulată (2 ani) = 140.000 lei Valoare contabilă netă = 560.000 lei – 140.000 lei = 420.000 lei Valoare recuperabilă = 424.000 lei Valoarea contabilă netă < Valoarea recuperabilă → Diferență pozitivă (4.000 lei) Astfel, diferența trebuie evidențiată la venituri, anulând deprecierea înregistrată până la concurența valorii acestora.			
– Situația construcției dacă aceasta nu ar fi fost depreciată:							
Cost de achiziție = 720.000 lei Amortizare anuală = 720.000 lei/40 ani = 18.000 lei Amortizare cumulată (4 ani) = 72.000 lei Valoare contabilă netă = 648.000 lei				Cost de achiziție = 720.000 lei Amortizare anuală = 720.000 lei/10 ani = 72.000 lei Amortizare cumulată (4 ani) = 288.000 lei Valoare contabilă netă = 432.000 lei			
– Înregistrarea deprecierei:				– Înregistrarea diferenței pozitive:			
6813	=	2912	100.000 lei	2912	=	7813	4.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		„Ajustări pentru deprecierea construcțiilor”		„Ajustări pentru deprecierea construcțiilor”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”	

OMFP nr. 1.802/2014	IAS 16
<p>Situația se va prezenta astfel: Sold <b>2912</b> = 124.000 lei + 100.000 lei = 224.000 lei Sold <b>212</b> = Valoare de intrare – Amortizare cumulată – Depreciere = 720.000 lei – 72.000 lei (4 ani) – 224.000 lei = 424.000 lei</p>	<p>Prin reluarea la venituri a sumei de 4.000 lei, situația se va prezenta astfel: Sold <b>2912</b> = 16.000 lei – 4.000 lei = 12.000 lei Sold <b>212</b> = Valoare de intrare – Amortizare cumulată – Depreciere = 720.000 lei – 144.000 lei (N/N+1) – 140.000 lei (N+2/N+3) – 12.000 lei = 424.000 lei</p>

După cum se observă, diferențele se înregistrează direct în contul de profit și pierdere, influențând rezultatul contabil. Așadar, făcând o analiză comparativă între cele două reglementări contabile, constatăm următoarele:

✓ Conform OMFP nr. 1.802/2014, suma de 72.000 lei este evidențiată în contul de cheltuieli cu amortizarea construcțiilor, iar suma de 224.000 lei, în contul ajustărilor pentru deprecierea activelor.

✓ Conform IFRS, cheltuiala cu amortizarea construcțiilor este de 288.000 lei, iar ajustările pentru deprecierea activelor, de 12.000 lei.

Diferențele sunt considerabile, cu repercusiuni asupra principalilor indicatori economico-financiari și asupra rezultatului. Aceste diferențe se înregistrează pe seama impozitului amânat, care funcționează ca un provizion, iar la sfârșit, când activul nu mai este deținut de entitate, se anulează pe seama veniturilor.

## 2. Metoda reevaluării

În procesul de inventariere, entitățile pot opta și pentru metoda reevaluării. Aceasta este o tehnică utilizată în contabilitate care servește la determinarea valorii de piață a unui activ imobilizat. Odată aleasă drept politică contabilă, reevaluarea trebuie efectuată cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă a activului să nu difere în mod semnificativ de valoarea sa justă la data bilanțului.

### Metoda reevaluării – elemente esențiale

Metoda netă	Metoda brută/Indice de reevaluare
<p>Presupune înlocuirea valorii contabile nete cu valoarea justă. <i>Valoare contabilă netă = Cost istoric – Amortizare cumulată</i> Amortizarea se elimină din valoarea contabilă brută a activului, iar valoarea netă este recalculată în funcție de nivelul valorii juste. Diferența dintre valoarea justă și valoarea contabilă netă a activului trebuie prezentată ca plus sau ca minus de valoare.</p>	<p>Se calculează un indice de reevaluare (actualizare), care se înmulțește atât cu valoarea brută a activului, cât și cu amortizarea sa cumulată. <i>Indice de reevaluare = Valoare justă/Valoare contabilă netă</i> Amortizarea se recalculează proporțional cu modificarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă după reevaluare să fie egală cu valoarea sa justă. Atunci când indicele de reevaluare este supraunitar rezultă o creștere de valoare aferentă activului, iar când indicele este subunitar, acesta este depreciat.</p>
<p>Reevaluarea imobilizărilor corporale reprezintă înlocuirea valorii contabile cu valoarea justă. Aceasta se efectuează de către evaluatori autorizați și trebuie făcută cu suficientă regularitate, în funcție de modificările valorii juste. Politica aleasă (cost sau reevaluare) se aplică unei clase întregi de imobilizări.</p>	
Tratamentul contabil al rezultatului reevaluării	
<p><i>Valoarea contabilă &lt; Valoarea justă → + Valoare</i></p>	<p><b>Valoarea contabilă a activului este majorată ca urmare a reevaluării:</b> ✓ Creșterea se recunoaște în rezerva din reevaluare (cont 105 „Rezerve din reevaluare”). ✓ Creșterea se recunoaște în contul de profit și pierdere dacă aceasta compensează o depreciere înregistrată la o reevaluare anterioară (cont 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”).</p>
<p><i>Valoarea justă &lt; Valoarea contabilă → – Valoare</i></p>	<p><b>Valoarea contabilă a activului scade ca urmare a reevaluării:</b> ✓ Se diminuează rezerva din reevaluare (cont 105) în limita soldului creditor. ✓ Se evidențiază în contul de profit și pierdere (cont 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”) dacă nu există rezerva din reevaluare sau dacă deprecierea constatată depășește rezerva din reevaluare existentă.</p>

Tratatamentul contabil al rezervei din reevaluare		
105 „Rezerve din reevaluare”	=	1175 „Rezultatul raportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Atunci când imobilizarea corporală este derecunoscută: vânzare, casare, transfer într-o altă categorie.</li> <li>✓ Pe măsura utilizării imobilizării corporale: diferență între amortizarea la valoarea justă și cea la valoarea contabilă.</li> </ul>		
Transferul nu generează venituri și se înregistrează în contul 1175.		
IAS 16 cere să se evidențieze efectele fiscale ale reevaluării (IAS 12 <i>Impozitul pe profit</i> ).		

**Sursa:** Contribuția autoarei.

Atunci când un element de imobilizări corporale este reevaluat, trebuie reevaluată întreaga clasă din care acesta face parte. Elementele dintr-o clasă de imobilizări corporale sunt reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite. Prin urmare, conform IAS 16, o anumită clasă de active poate fi reevaluată permanent dacă reevaluarea se poate realiza în timp scurt și dacă aceste reevaluări sunt mereu actualizate.

Pentru a înțelege cât mai bine mecanismul care stă la baza contabilizării reevaluării, vom prezenta în continuare câteva exemple.

### Exemplul 1

SC Mary SA are un utilaj cu valoarea de 100.000 lei, durata de utilizare a acestuia fiind de 10 ani. La data reevaluării, amortizarea cumulată este de 20.000 lei, iar valoarea justă, de 150.000 lei.

Metoda netă	Metoda brută/Indice de reevaluare		
Valoare de intrare = 100.000 lei Amortizare cumulată = 20.000 lei Valoare contabilă netă = 80.000 lei Valoare justă = 150.000 lei Plusvaloare = 70.000 lei	Se calculează un indice de reevaluare: $I = \text{Valoare justă} / \text{Valoare contabilă netă} = 150.000 \text{ lei} / 80.000 \text{ lei} = 1,875$ Valoare brută reevaluată = 100.000 lei x 1,875 = 187.500 lei Amortizare cumulată reevaluată = 20.000 lei x 1,875 = 37.500 lei Valoare netă reevaluată (Valoare justă) = Valoare brută reevaluată – Amortizare cumulată reevaluată = 187.500 lei – 37.500 lei = 150.000 lei		
– Anularea amortizării:	– Înregistrarea diferenței dintre amortizarea actualizată și cea cumulată (37.500 lei – 20.000 lei), precum și a plusului de valoare:		
2813 = 2131 20.000 lei „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport” și „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	2131 = % „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	2813 = „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	87.500 lei 17.500 lei
– Înregistrarea plusvalorii:			
2131 = 105 70.000 lei „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	105 = „Rezerve din reevaluare”	105 = „Rezerve din reevaluare”	70.000 lei
Sold <b>2131</b> = Valoare de intrare – Amortizare cumulată + Plusvaloare = 100.000 lei – 20.000 lei + 70.000 lei = 150.000 lei	Sold <b>2131</b> = Valoare de intrare – Amortizare cumulată + Plusvaloare = 100.000 lei – 37.500 lei + 87.500 lei = 150.000 lei		

Indiferent de metoda la care recurgem, valoarea la care imobilizarea este prezentată în situațiile financiare și valoarea rezervei din reevaluare sunt similare.

## Exemplul 2

La data de 31.12.N-1, SC Mary SA achiziționează o clădire la costul de 800.000 lei. Durata de viață a imobilului este estimată la 40 ani, iar entitatea anticipează vânzarea sa peste 10 ani. Prețul actual de vânzare al unei clădiri similare cu o vechime de 10 ani este de 250.000 lei. Metoda de amortizare folosită de firmă este cea liniară, iar valoarea reziduală nu se modifică pe durata de viață utilă a activului.

La 31.12.N+1, clădirea este reevaluată la valoarea justă de 750.000 lei, amortizarea se elimină din valoarea contabilă brută a activului, iar surplusul din reevaluare se transferă la rezultatul reportat. La 31.12.N+2, valoarea justă a clădirii este de 760.000 lei. La 31.12.N+3, conducerea entității decide să treacă de la modelul reevaluării la valoarea justă la cel bazat pe cost.

OMFP nr. 1.802/2014				IAS 16			
<b>31.12.N</b>							
Cost de achiziție = 800.000 lei Durată de viață utilă = 40 ani Amortizare = 20.000 lei/12 luni = 1.667 lei/lună Valoare contabilă netă = 800.000 lei – 20.000 lei = 780.000 lei				Cost de achiziție = 800.000 lei Valoare reziduală = 250.000 lei Valoare amortizabilă = 550.000 lei Durată de viață utilă = 10 ani Amortizare = 55.000 lei/12 luni = 4.583 lei/lună Valoare contabilă netă = 800.000 lei – 55.000 lei = 745.000 lei			
– Achiziția clădirii:							
212	=	404	800.000 lei	212	=	404	800.000 lei
„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”		„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	
– Amortizarea anuală:							
6811	=	2812	20.000 lei	6811	=	2812	55.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea construcțiilor”	
<b>31.12.N+1</b>							
– Amortizarea anuală:							
6811	=	2812	20.000 lei	6811	=	2812	55.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea construcțiilor”	
Cost de achiziție = 800.000 lei Durată de viață utilă = 40 ani Amortizare cumulată (2 ani) = 40.000 lei Valoare contabilă netă = 800.000 lei – 40.000 lei = 760.000 lei Valoare justă = 750.000 lei				Cost de achiziție = 800.000 lei Valoare reziduală = 250.000 lei Valoare amortizabilă = 550.000 lei Durată de viață utilă = 10 ani Amortizare cumulată (2 ani) = 110.000 lei Valoare contabilă netă = 800.000 lei – 110.000 lei = 690.000 lei Valoare justă = 750.000 lei			



OMFP nr. 1.802/2014				IAS 16			
Valoarea contabilă netă > Valoarea justă → Diferență negativă (10.000 lei)				Valoarea contabilă netă < Valoarea justă → Diferență pozitivă (60.000 lei)			
– Anularea amortizării:							
2812	=	212	40.000 lei	2812	=	212	110.000 lei
„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”		„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”	
– Înregistrarea diferenței negative:				– Înregistrarea plusului de valoare pe seama rezervei:			
655	=	212	10.000 lei	212	=	105	60.000 lei
„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”		„Construcții”		„Construcții”		„Rezerve din reevaluare”	
Sold <b>212</b> = 800.000 lei – 40.000 lei – 10.000 lei = 750.000 lei				Sold <b>212</b> = 800.000 lei – 110.000 lei + 60.000 lei = 750.000 lei			
31.12.N+2							
– Amortizarea anuală:							
6811	=	2812	19.737 lei	6811	=	2812	62.500 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea construcțiilor”	
Valoare contabilă = 750.000 lei Durată de viață utilă = 40 ani – 2 ani = 38 ani Amortizare anuală = 750.000 lei/38 ani = 19.737 lei Valoare contabilă netă = 750.000 lei – 19.737 lei = 730.263 lei Valoare justă = 760.000 lei Valoarea contabilă netă < Valoarea justă → Diferență pozitivă (29.737 lei)				Valoare contabilă = 750.000 lei Valoare reziduală = 250.000 lei Valoare amortizabilă = 750.000 lei – 250.000 lei = 500.000 lei Durată de viață utilă = 10 ani – 2 ani = 8 ani Amortizare anuală = 500.000 lei/8 ani = 62.500 lei Valoare contabilă netă = 750.000 lei – 62.500 lei = 687.500 lei Valoare justă = 760.000 lei Valoarea contabilă netă < Valoarea justă → Diferență pozitivă (72.500 lei)			
– Anularea amortizării:							
2812	=	212	19.737 lei	2812	=	212	62.500 lei
„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”		„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”	
– Înregistrarea diferenței pozitive:				– Înregistrarea plusului de valoare pe seama rezervei:			
212	=	%	29.737 lei	212	=	105	72.500 lei
„Construcții”		755	10.000 lei	„Construcții”		„Rezerve din reevaluare”	
		„Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”					
		105	19.737 lei				
		„Rezerve din reevaluare”					
– Înregistrarea diferenței negative dintre amortizarea la valoarea de intrare și cea la valoarea justă (20.000 lei – 19.737 lei):				– Trecerea la rezultatul raportat a rezervei pe măsura utilizării activului (Amortizare la valoarea justă – Amortizare la valoarea contabilă: 62.500 lei – 55.000 lei):			

OMFP nr. 1.802/2014			IAS 16		
212 „Construcții”	=	105 „Rezerve din reevaluare” (263 lei)	105 „Rezerve din reevaluare”	=	1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” 7.500 lei
Sold <b>212</b> = 750.000 lei – 19.737 lei + 29.737 lei = 760.000 lei Sold <b>105</b> = 19.737 lei – 263 lei = 19.474 lei			Sold <b>212</b> = 750.000 lei – 62.500 lei + 72.500 lei = 760.000 lei Sold <b>105</b> = 60.000 lei + 72.500 lei – 7.500 lei = 125.000 lei		
31.12.N+3					
– Amortizarea anuală:					
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2812 „Amortizarea construcțiilor” 20.540 lei	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”	=	2812 „Amortizarea construcțiilor” 72.858 lei
– Trecerea la rezultatul reportat (anularea amortizării negative înregistrate în anul anterior):			– Trecerea la rezultatul reportat (72.858 lei – 55.000 lei):		
2812 „Amortizarea construcțiilor”	=	105 „Rezerve din reevaluare” 263 lei	105 „Rezerve din reevaluare”	=	1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” 17.858 lei
– Transferul la rezultatul reportat al surplusului de amortizare contabilizat datorită valorii juste (diferența dintre amortizarea la valoarea justă și cea la valoarea contabilă, de 540 lei (20.540 lei – 20.000 lei), în anul N+2 minus diferența negativă de 263 lei, care se scade din rezultatul reportat):			Valoare contabilă = 760.000 lei Valoare reziduală = 250.000 lei Valoare amortizabilă = 760.000 lei – 250.000 lei = 510.000 lei Durată de viață utilă = 10 ani – 3 ani = 7 ani Amortizare anuală = 510.000 lei/7 ani = 72.858 lei Valoare contabilă netă = 760.000 lei – 72.858 lei = 687.142 lei Sold <b>212</b> = 687.142 lei Sold <b>105</b> = 125.000 lei – 17.858 lei = 107.142 lei		
105 „Rezerve din reevaluare”	=	1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” 277 lei			
Valoare contabilă = 760.000 lei Durată de viață utilă = 40 ani – 3 ani = 37 ani Amortizare anuală = 760.000 lei/37 ani = 20.540 lei Valoare contabilă netă = 760.000 lei – 20.540 lei = 739.460 lei Sold <b>212</b> = 739.460 lei Sold <b>105</b> = 19.474 lei + 263 lei – 277 lei = 19.460 lei					
Metoda bazată pe cost (trecerea de la modelul reevaluării la cel bazat pe cost)					
– Anularea amortizării:					
2812 „Amortizarea construcțiilor”	=	212 „Construcții” 20.540 lei	2812 „Amortizarea construcțiilor”	=	212 „Construcții” 72.858 lei
– Închiderea contului de rezerve din reevaluare:					
105 „Rezerve din reevaluare”	=	212 „Construcții” 19.460 lei	105 „Rezerve din reevaluare”	=	212 „Construcții” 107.142 lei

OMFP nr. 1.802/2014	IAS 16
Sold <b>212</b> = 760.000 lei – 20.540 lei – 19.460 lei = 720.000 lei	Sold <b>212</b> = 760.000 lei – 72.858 lei – 107.142 lei = 580.000 lei
Sold <b>212</b> la valoarea de intrare = 800.000 lei – 80.000 lei (20.000 lei x 4 ani) = 720.000 lei	Sold <b>212</b> la valoarea de intrare = 800.000 lei – 220.000 lei (55.000 lei x 4 ani) = 580.000 lei
Sold <b>105</b> = 0 lei	Sold <b>105</b> = 0 lei
Sold creditor <b>1175</b> = 277 lei	Sold creditor <b>1175</b> = 7.500 lei + 17.858 lei = 25.358 lei

În situația în care entitățile doresc să treacă de la o metodă de evaluare la alta, acestea trebuie să țină cont de anumite aspecte. În primul rând, orice schimbare de politici contabile trebuie aprobată și motivată de conducerea societății printr-un referat semnat și ștampilat, iar în al doilea rând, este necesar să se acorde o atenție deosebită momentului de la care se produce schimbarea: dacă se trece de la metoda reevaluării la cea bazată pe cost trebuie aplicată politica contabilă precedentă până în momentul modificării. Pentru comparabilitatea situațiilor financiare este bine ca schimbările de politici contabile să se efectueze începând cu anul următor.

În exemplul nostru se ține cont de amortizare, de rezervă și de rezultatul reportat până la sfârșitul anului N+3, iar din ianuarie N+4 se aplică metoda bazată pe cost. Rezerva din reevaluare se anulează la 31.12.N+3 pe seama activului. Societățile care aplică modelul de evaluare bazat pe cost nu au niciun motiv să aibă sold în contul 105.

Entitatea a aplicat drept politică contabilă transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat pe măsura amortizării activului, ceea ce presupune că, odată cu schimbarea metodei, suma aflată în contul 1175 se impozitează, este considerată element asimilat veniturilor și se adună la calculul impozitului pe profit.

După cum putem observa, diferențele dintre cele două reglementări contabile influențează categoric situațiile financiare în ansamblul lor. În cazul rezultatului global conform IFRS este prezentă o cheltuială cu amortizarea mult mai mare decât în cazul aplicării OMFP nr. 1.802/2014, cu impact asupra impozitului pe profit amânat.

Rezerva din reevaluare este la sfârșitul anului N+3 de 107.142 lei conform IAS 16 și de 19.460 lei conform OMFP nr. 1.802/2014. Soldul creditor al contului 1175 reprezintă plusul dintre amortizarea calculată la valoarea contabilă și cea calculată la valoarea justă, ceea ce înseamnă că societatea a înregistrat în plus cheltuieli cu amortizarea în sumă de 277 lei potrivit OMFP nr. 1.802/2014 și de 25.358 lei potrivit IFRS, din cauza faptului că a folosit metoda reevaluării.

### ■ Reevaluări succesive

Pentru a reda mecanismul înregistrării în contabilitate a reevaluării vom lua ca exemplu un teren, deoarece terenurile au o durată de viață utilă nelimitată și nu se amortizează, prezentând astfel tratamentul specific reevaluării în diferite situații. Există și excepții, când terenurile sunt amortizabile, și anume dacă ele sunt folosite ca amplasament pentru gropi de gunoi sau drept cariere, dar noi vom analiza un caz uzual.

### Exemplu

La data de 01.01.N, SC Mary SA achiziționează un teren la costul de 240.000 lei. La 31.12.N, activul este reevaluat de un evaluator autorizat la valoarea de 324.000 lei. La 31.12.N+1, valoarea justă a terenului este de 208.000 lei, la 31.12.N+2 – de 304.000 lei, la 31.12.N+3 – de 252.000 lei, iar la 31.12.N+4 – de 272.000 lei.

Situația conform **OMFP nr. 1.802/2014** și **IFRS** se prezintă astfel:

31.12.N	
Valoarea contabilă < Valoarea justă → + Valoare	Cost (Valoare contabilă) = 240.000 lei Valoare justă = 324.000 lei Surplus din reevaluare = 84.000 lei
Constatăm o diferență pozitivă, care va fi înregistrată pe seama rezervei din reevaluare, deoarece este prima reevaluare și nu există diferențe negative din perioada precedentă de care trebuie să se țină cont.	
2111 „Terenuri”	= 105 „Rezerve din reevaluare” 84.000 lei

31.12.N+1			
Valoarea contabilă > Valoarea justă → – Valoare		Valoare contabilă = 324.000 lei Valoare justă = 208.000 lei Minus din reevaluare = 116.000 lei	
Diferența negativă de valoare este de 116.000 lei, iar rezerva disponibilă este de 84.000 lei. Astfel, se recurge la anularea rezervei din reevaluare existente, iar diferența de 32.000 lei (116.000 lei – 84.000 lei), rămasă neacoperită, va fi înregistrată la cheltuieli.			
%	=	2111	<u>116.000 lei</u>
105		„Terenuri”	84.000 lei
„Rezerve din reevaluare”			
655			32.000 lei
„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”			
31.12.N+2			
Valoarea contabilă < Valoarea justă → + Valoare		Valoare contabilă = 208.000 lei Valoare justă = 304.000 lei Surplus din reevaluare = 96.000 lei	
În această situație se ține seama de reevaluarea precedentă, pentru care este înregistrată o depreciere de 32.000 lei. Astfel, din diferența pozitivă din reevaluarea actuală, de 96.000 lei, o parte se trece la venituri (32.000 lei) pentru a compensa cheltuiala din anul precedent, iar restul, la rezerva din reevaluare (64.000 lei).			
2111	=	%	<u>96.000 lei</u>
„Terenuri”		105	64.000 lei
		„Rezerve din reevaluare”	
		755	32.000 lei
		„Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”	
31.12.N+3			
Valoarea contabilă > Valoarea justă → – Valoare		Valoare contabilă = 304.000 lei Valoare justă = 252.000 lei Minus din reevaluare = 52.000 lei	
În această situație, ca și în cazul reevaluării din anul N+1, se înregistrează o depreciere, doar că acum aceasta se tratează diferit deoarece există rezervă din reevaluare disponibilă. Diferența negativă de valoare va diminua rezerva din reevaluare. Soldul contului 105 este astfel de 12.000 lei (64.000 lei – 52.000 lei).			
105	=	2111	52.000 lei
„Rezerve din reevaluare”		„Terenuri”	
31.12.N+4			
Valoarea contabilă < Valoarea justă → + Valoare		Valoare contabilă = 252.000 lei Valoare justă = 272.000 lei Surplus din reevaluare = 20.000 lei	
Surplusul din reevaluare se înregistrează la rezerva din reevaluare deoarece nu există diferențe negative din reevaluări precedente. Soldul contului 105 era de 12.000 lei și va crește cu 20.000 lei, devenind astfel de 32.000 lei.			
2111	=	105	20.000 lei
„Terenuri”		„Rezerve din reevaluare”	

După cum putem remarca, informațiile prezentate în notele explicative despre istoricul unui activ reevaluat sunt esențiale. Contabilul poate fi schimbat din diferite motive, dar informația care rămâne este utilă pentru cel ce îl înlocuiește, acesta trebuind să înțeleagă fiecare diferență de valoare recunoscută anterior. Atunci când efectuează servicii de contabilitate sau de audit, profesionistul contabil identifică întâi cadrul de referință, apoi analizează cu atenție politicile contabile pentru a înțelege cât mai bine natura operațiunilor și metodele contabile alese.

### ➔ Notele explicative privind imobilizările corporale

Definirea politicilor contabile în IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori și în normele românești* este următoarea: acestea reprezintă *principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale*.

Entitățile au libertatea de a alege politica contabilă corespunzătoare, pe care trebuie să o aplice cu consecvență. Politicile contabile sunt adoptate de societăți în funcție de specificul lor de organizare și de prezentarea situațiilor financiare anuale. Modificarea politicii poate veni din partea unei autorități competente sau la inițiativa conducerii, atunci când consideră că o schimbare de politică contabilă ar duce la rezultate mult mai clare, credibile și eficiente. Efectele modificării politicii contabile se operează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri, ținându-se cont și de implicațiile fiscale, iar dacă acestea sunt imposibil de stabilit, schimbarea va fi implementată începând cu anul viitor celui în care s-a luat decizia.

Fiecare set de situații financiare trebuie să conțină informații suficiente pentru a putea fi înțelese de publicul interesat. Politica contabilă adoptată trebuie prezentată astfel încât diferențele de valoare să fie atestate corespunzător.

Pentru fiecare clasă de imobilizări corporale, informațiile prezentate sunt următoarele:

- baza de evaluare utilizată pentru determinarea valorii de intrare;
- metoda de amortizare folosită;
- durata de viață utilă;
- valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată la începutul și la sfârșitul perioadei;
- intrările de imobilizări, activele clasificate ca deținute în vederea vânzării, achizițiile rezultate din combinări de întreprinderi, orice creștere sau diminuare rezultată din reevaluări și pierderi din depreciere recunoscute sau reluate direct în alte elemente ale rezultatului global conform IAS 36, precum și orice modificare intervenită;
- activele gajate sau ipotecate;
- valoarea cheltuielilor recunoscute în valoarea contabilă a imobilizărilor corporale în curs de execuție;
- valoarea compensației primite sau de primit de la terți pentru imobilizările corporale depreciate, pierdute sau abandonate care sunt incluse în profit sau pierdere.

În ce privește **imobilizările corporale reevaluate**, informațiile prezentate includ:

- data reevaluării acestora;
- date privind evaluatorul independent care a realizat evaluarea și procedurile efectuate de acesta;
- metodele aplicate la estimarea valorii juste a imobilizărilor corporale;
- pentru fiecare imobilizare, valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activul ar fi fost înregistrat conform modelului bazat pe cost;
- surplusul din reevaluare, indicând modificarea din acea perioadă și orice restricții aferente distribuirii soldului către acționari.

IAS 16 prevede obligativitatea notelor explicative și a prezentării politicii contabile. Setul complet de situații financiare conform IFRS cuprinde situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie și note și politici contabile.

În legislația românească, acest set este valabil doar pentru entitățile mari prevăzute la pct. 9 alin. (4) din OMFP nr. 1.802/2014, precum și pentru entitățile mijlocii care depășesc două dintre cele trei criterii de încadrare (totalul activelor, cifra de afaceri netă și numărul mediu de salariați) în două exerciții financiare consecutive.

## ⇒ Concluzii

Doriința de a ajunge la un limbaj comun, astfel încât utilizatorii de informații financiar-contabile să poată comunica mai ușor, este tot mai accentuată. România tinde să se alinieze din ce în ce mai mult la standardele europene și internaționale, decalajele întâlnite fiind tot mai reduse.

Din cercetarea prezentată deducem importanța imobilizărilor corporale și a metodelor de evaluare utilizate. Cu ajutorul exemplelor practice am dorit să scoatem în evidență diferențele dintre cele două reglementări contabile, respectiv IAS 16 și OMFP nr. 1.802/2014. Identificarea cadrului de referință este importantă atât pentru profesioniștii contabili, cât și pentru utilizatorii de informații financiare. Investitorii sunt direct interesați atât de transparența contabilității, cât și de avantajele și dezavantajele aduse de legislația națională aplicabilă.

Efectele acestor metode asupra situațiilor financiare sunt substanțiale, motiv pentru care entitățile economice sunt obligate să prezinte în notele explicative detalii despre cadrul general de raportare aplicabil, despre reglementările contabile de care s-a ținut cont atunci când s-au întocmit situațiile financiare, precum și despre politicile contabile utilizate. Orice modificare a politicilor contabile este menționată în notele explicative împreună cu natura, motivele care au stat la baza deciziei și efectele sale asupra raportării.

În România, politicile contabile aferente imobilizărilor corporale sunt adoptate în funcție de nevoile companiilor. Reevaluarea activelor corporale se face frecvent și doar pentru construcții, deoarece impozitul pe clădiri se aplică în cote mult mai mari dacă aceasta nu este realizată.

Într-o cercetare efectuată asupra situațiilor din teren am constatat că entitățile aplică metoda bazată pe cost, deoarece este mult mai practică, iar reevaluarea se face numai pentru clădiri, eventual terenuri, dar doar în scop fiscal, pentru impozitele locale, nefiind înregistrată în contabilitate.

### Bibliografie

1. Bâtcă-Dumitru, C.-G., Sahlian, D.-N., Irimescu, A.-M. (2018), *Contabilitate și raportare financiară*, ediția a II-a, Editura CECCAR, București.
2. Brown, P., Finn, F. (1980), *Asset Revaluations and Share Prices: Alternative Interpretations of a Study by Sharpe and Walker*, în R. Ball, P. Brown, F. Finn, R. Officer (Editors), *Share Markets and Portfolio Theory*, University of Queensland Press.
3. Cioara, N.M. (2010), *Studiu comparativ privind politica de reevaluare a imobilizărilor corporale în România și Marea Britanie*, The Romanian Economic Journal, vol. 13, nr. 35, pp. 101-147.
4. Ciocan, C.C. (2019), *Prudence vs. Credibility. A Formal Comparative Analysis Between Romanian Accounting Regulations and IFRS*, Audit Financiar, vol. XVII, nr. 1(153), pp. 114-123.
5. Mateș, D., Pop, A. (2007), *Financial Accounting*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca.
6. Matîș, D., Mustață, R.V. (2004), *De la cost istoric la valoare justă (From Historical Cost to Fair Value)*, în *Audit și convergență contabilă*, Editura Sincron, Cluj-Napoca.
7. Mihăilă, S., Busuioc, M. (2019), *Accounting Treatment of Fixed Assets from the Perspective of IAS 16 and NAS*, în *Simpozion Științific Internațional al Tinerilor Cercetători, Ediția a XVII-a, Chișinău, Moldova*, pp. 108-110.
8. IASB (2017), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2017*, traducere, Editura CECCAR, București.
9. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
10. 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.
11. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial nr. 1.020 și 1.020 bis/19.12.2016, cu modificările și completările ulterioare.
12. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară de către unele entități cu capital de stat, publicat în Monitorul Oficial nr. 442/22.06.2015.
13. [www.aspaas.gov.ro](http://www.aspaas.gov.ro)
14. [www.cafr.ro](http://www.cafr.ro)
15. [www.ceccar.ro](http://www.ceccar.ro)

↪ **Recunoaștere:** Acest articol are la bază rezultatele cercetării cofinanțate prin proiectul „DECIDE – Dezvoltare prin educație antreprenorială și cercetare inovativă doctorală și postdoctorală”, cod POCU/380/6/13/125031, proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Capital Uman 2014-2020.