

## **POLITICI CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND TRATAMENTUL DEPRECIERII ACTIVELOR – NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL**

Prof.univ.dr. **Mariana MAN**  
E-mail: man\_mariana2006@yahoo.com  
Universitatea din Petroșani

Prof.univ.dr. **Ioan C-tin. DIMA**  
Drd. **Valentina MINEA**  
Universitatea „Valahia” din Târgoviște

### **Abstract:**

*O mare parte din activele imobilizate sunt supuse degradării în timp, fapt care necesită înlocuirea acestora, de regulă, prin amortizare. Amortizarea apare ca un echivalent valoric al deteriorării ireversibile a unei imobilizări ca urmare a funcționării acesteia, a acțiunii factorilor naturali, a progresului tehnic sau a altor cauze. O parte din imobilizări, a căror utilizare este nelimitată în timp, ca de exemplu terenurile și investițiile financiare nu se amortizează, o depreciere eventuală a acestora fiind acoperită prin intermediul ajustărilor (provizioanelor). În acest sens, un rol important asupra performanței unei entități economice îl are autofinanțarea de menținere, formată din amortizare ce asigură reînnoirea activelor imobilizate scoase din funcțiune, la care se adaugă ajustările pentru depreciere sau pierderea de valoare a elementelor de activ și provizioanelor<sup>1</sup>.*

**Key words:** *amortizare contabilă, amortizare fiscală, ajustare, depreciere, pierdere de valoare, standard internațional de contabilitate*

**Clasificare JEL:** M41, H30

### **1. Amortizarea – componentă a autofinanțării de menținere**

După remanența în timp, deprecierea poate fi: *permanentă sau ireversibilă*- se cuantifică și se înregistrează prin *amortizare*; *temporară sau reversibilă*- se cuantifică și se evidențiază prin constituirea de *ajustări de valoare*.

*Ajustările de valoare* cuprind toate acele corecții destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor stabilite la data bilanțului, indiferent dacă aceste reduceri sunt definitive sau nu.

*Amortizarea* este o noțiune, un fenomen, un proces foarte complex, cu determinări tehnice, contabile, economice, financiare, juridice, fiscale, etc. Ea reprezintă alocarea sistematică la cheltuieli a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa de viață utilă. Există mai multe *concepții referitoare la amortizare*<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> M. Teodorescu, L. Badea, *Finanțele întreprinderii*, Editura Cartea Studentească, București, 2007.

<sup>2</sup> L. Popescu, *Amortizarea fiscală în România postaderare*, Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr. 11, noiembrie 2008.

*Conform concepției economice (contabile) a amortizării, entitățile economice utilizează bunurile achiziționate pentru a obține avantaje economice pe parcursul mai multor perioade. În baza aplicării unei contabilități de angajamente și a separării exercițiilor financiare, trebuie imputată valoarea de intrare a bunului astfel încât fiecare exercițiu să suporte o cheltuială corespunzătoare avantajelor obținute în urma utilizării bunului respectiv. Achiziția și utilizarea imobilizărilor reprezintă o cheltuială și un element al costului suportat de întreprindere. De aici apare necesitatea constituirii fondurilor necesare reînnoirii imobilizărilor amortizabile consumate, la sfârșitul perioadei lor de utilizare prin veniturile viitoare, fără a recurge la capitaluri proprii sau contractarea de datorii. Pe măsură ce avantajele economice ale unui activ sunt consumate de către întreprindere, valoarea contabilă a activului se reduce corespunzător cu consumul său, de regulă, prin înregistrarea unei cheltuieli cu amortizarea. Amortizarea economică sau contabilă este determinată pe baza estimărilor și calculelor rezultate din deciziile managementului întreprinderii. Ea nu se confundă cu amortizarea fiscală, care se determină în urma aplicării legii amortizării și a normelor metodologice aferente acesteia. Amortizarea fiscală nu afectează performanța întreprinderii, ci doar masa impozabilă, implicit calculul impozitului pe profit. Diferențele în timp între amortizarea contabilă și cea fiscală vor genera diferențe temporare impozabile sau deductibile<sup>1</sup>.*

*Conform concepției juridico-contabile, amortizarea este legată de concepția patrimonială a bilanțului. Potrivit Planului contabil francez, amortizarea este o constatare contabilă a micșorării valorii unui element de activ, ce rezultă din utilizare, din trecerea timpului, din schimbarea de tehnică sau din oricare altă cauză.*

*Conform concepției financiare, amortizarea este o modalitate de recuperare a capitalului investit, o sursă de finanțare a activului imobilizat. Acumularea amortizărilor anuale trebuie să permită înlocuirea activului imobilizat care nu mai poate sau nu mai trebuie să fie utilizat (din cauza deprecierei morale). Amortizarea devine astfel un element al capacității de autofinanțare. Ea aduce o contribuție esențială la variația (creșterea) fondului de rulment global și se poate calcula plecând fie de la excedentul brut din exploatare (metoda deductivă), fie de la rezultatul net (metoda aditivă)<sup>2</sup>:*

---

<sup>1</sup> M.M. Gîrbină, Șt. Bunea, Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) – IFRS, volumul I, Editura CECCAR, București, 2006.

<sup>2</sup> M. Teodorescu, L. Badea, Finanțele întreprinderii, Editura Cartea Studentească, București, 2007.

Nr. crt.	Metoda deductivă		Metoda aditivă	
1.	EXCEDENTUL BRUT DIN EXPLOATARE		REZULTATUL NET	
2.	+	Alte venituri din exploatare încasabile (cu excepția celor provenite din vânzarea activelor imobilizate)	+	Cheltuieli calculate (amortizări, provizioane, ajustări pentru depreciere sau pierderea de valoare)
3.	-	Alte cheltuieli de exploatare plătitibile (cu excepția cheltuielilor privind activele imobilizate cedate)	-	Veniturile calculate (venituri din reluarea provizioanelor și a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare)
4.	+	Venituri financiare încasabile	-	Veniturile din vânzarea imobilizărilor
5.	-	Cheltuieli financiare plătitibile	+	Valoarea neamortizată a imobilizărilor cedate
6.	+	Venituri extraordinare	-	Cota parte a subvențiilor pentru investiții trecute la venituri
7.	-	Cheltuieli extraordinare		
8.	-	Impozitul pe profit		
9.	=	<b>Capacitatea de autofinanțare</b>	=	<b>Capacitatea de autofinanțare</b>

Amortizarea este un fenomen complex, cu determinări și consecințe multiple; constituie principala sursă de autofinanțare în situația reproducerii simple, a reconstituirii simple a capitalului imobilizat (conservarea patrimoniului). În situația în care managementul entității economice urmărește extinderea activității prin dezvoltarea (creșterea valorii) activelor imobilizate, este necesară apelarea și la surse externe de finanțare (credite și finanțări nerambursabile, împrumuturi bancare și/sau obligatate, subvenții, donații, etc.) alături de sursele interne (distribuirii din profitul net).

Amortizările (ca și ajustările de valoare) generează cheltuieli fără ieșire de resurse (nu generează fluxuri negative de numerar).

Amortizarea reprezintă o cheltuială care reflectă consumul, respectiv utilizarea activului, iar valoarea sa se stabilește plecând de la cost (de achiziție, de producție) pentru care există reguli clare de evaluare; înregistrarea amortizării în contabilitate nu afectează direct contul de imobilizări, ci ajustează valoarea contabilă a activului amortizat prin utilizarea unui cont rectificativ, pentru a se păstra informații privind valoarea inițială a activului.

## 2. Elementele deprecierei în viziunea normelor contabile internaționale

În literatura de specialitate sunt descrise două metode contabile pentru evaluarea activelor imobilizate în situațiile financiare: **metoda amortizării și metoda deprecierei**. Cele două metode asigură reconsiderarea valorii activelor imobilizate în momentul întocmirii situațiilor financiare și pornesc de la ideea că valoarea activelor este influențată:

- de o depreciere ireversibilă, care are drept consecință recunoașterea unei amortizări și

- de o depreciere reversibilă, care are drept consecință recunoașterea unei ajustări pentru depreciere.

Conform Standardele Internaționale de Contabilitate *amortizarea reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă*.<sup>1</sup> *Amortizarea unui activ începe când acesta este disponibil pentru utilizare, adică atunci când se află în amplasamentul și starea necesare pentru a putea funcționa în maniera dorită de managementul entității economice*.<sup>2</sup> *Amortizarea trebuie să fie recunoscută chiar dacă valoarea justă a activului depășește valoarea sa contabilă, atâta timp cât valoarea reziduală<sup>3</sup> a activului nu depășește valoarea sa contabilă*.<sup>4</sup>

*Valoarea amortizabilă reprezintă costul unui activ (dacă întreprinderea are intenția să folosească bunul până la terminarea duratei sale economice de viață) sau o altă valoare care înlocuiește costul în situațiile financiare, mai puțin valoarea reziduală a activului (dacă entitatea economică are intenția să înlocuiască activul mai devreme de sfârșitul duratei economice de viață).*

Alegerea metodei de amortizare trebuie să reflecte ritmul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare ale activului de către entitatea economică. O entitate economică poate utiliza mai multe metode de amortizare: *metoda liniară, metoda degresivă și metoda unităților de producție*. Fiecare metodă de amortizare influențează într-un anumit fel cheltuiala cu amortizarea; *amortizarea liniară* are ca rezultat o cheltuială constantă de-a lungul duratei de viață utilă a bunului, dacă valoarea reziduală a activului nu se modifică; *amortizarea degresivă* are ca rezultat o cheltuială de amortizare descrescătoare de-a lungul duratei de viață utilă a activului; *amortizarea calculată prin metoda unităților de producție* are ca rezultat o cheltuială pe baza utilizării sau a producției preconizate a se obține.

*Deprecierea* se constituie într-o cheltuială care reflectă o pierdere de valoare pentru un activ referitor la vânzarea sau utilizarea sa, o situație particulară fiind cea referitoare la activele evaluate la valoarea reevaluată.

*O ajustare privind deprecierea sau pierderile de valoare apare atunci când valoarea contabilă a unui activ depășește valoarea recuperabilă, în cazul activelor imobilizate, valoarea netă de realizare în cazul stocurilor, sau valoarea justă sau*

<sup>1</sup> Conform IFRS, termenul amortizare este în general utilizat în locul termenului depreciere, în cazul unei imobilizări necorporale, cei doi termeni având același înțeles.

<sup>2</sup> Standardele Internaționale de Raportare Financiară, incluzând Standardele Internaționale de Contabilitate și Interpretările, emise la 1 ianuarie 2009, Editura CECCAR, 2009.

<sup>3</sup> *Valoarea reziduală* a unui activ este valoarea estimată pe care ar obține-o în prezent o entitate din cedarea unui activ, după deducerea costurilor asociate cedării, dacă activul ar avea deja vechimea și starea prevăzute la sfârșitul duratei sale de viață utilă.

<sup>4</sup> *Valoarea contabilă* a unui activ este valoarea la care activul este recunoscut după ce se deduc amortizarea cumulată și pierderile cumulate din depreciere.

costul amortizabil, în cazul instrumentelor financiare. Recunoașterea unei ajustări privind deprecierea sau pierderile de valoare este o consecință a aplicării principiului prudenței în contabilitate.

*Deprecierea*, în viziunea Standardelor Internaționale de Contabilitate, reprezintă *mărimea diferenței pozitive*<sup>1</sup> dintre valoarea contabilă a unui activ și valoarea sa recuperabilă, situație în care activul se consideră ca fiind depreciat. În cazul în care valoarea recuperabilă este mai mare decât valoarea contabilă, activul este apreciat valoric iar această apreciere nu se contabilizează în virtutea principiului prudenței.

Din punct de vedere al înregistrării în contabilitate:

- valoarea amortizării trebuie recunoscută ca o cheltuială în *Contul de profit și pierdere*, în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale* și cu IAS 38 *Active necorporale*, iar

- valoarea deprecierei, așa cum apare definită în IAS 36 *Deprecierea activelor*, trebuie recunoscută ca și cheltuială în *Contul de profit și pierdere*, cu excepția situației în care activul este înregistrat la valoarea reevaluată. În accepțiunea IAS 36 *Deprecierea activelor*, *deprecierea de valoare*, se referă de regulă la o deteriorare a valorii unui activ, deteriorare care are puține șanse de a dispărea în viitor, fiind cauzată de uzura morală, condiții nefavorabile de pe piață etc. Pentru a determina pierderea de valoare, trebuia întâi estimată valoarea recuperabilă a activului și, implicit, prețul net de vânzare și valoarea de utilitate.

Înregistrarea pierderii din depreciere se realizează în două moduri, în funcție de situația contabilă a activului depreciat: în situația unui activ care nu a fost reevaluat, pierderea din depreciere va fi recunoscută direct în profitul sau pierderea perioadei; în situația unui activ care a fost reevaluat (în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16), pierderea din depreciere trebuie recunoscută în *Rezultatul global*, prin diminuarea surplusului rezultat în urma reevaluării, dacă pierderea din depreciere nu depășește surplusul din reevaluarea activului respectiv. În cazul în care pierderea din depreciere este mai mare decât surplusul din reevaluare, pierderea de valoare se impută cu prioritate asupra rezervei din reevaluare iar după epuizarea acesteia este recunoscută ca o cheltuială în profitul sau pierderea perioadei.

*Reluarea unei pierderi din depreciere*. Standardul IAS 36 specifică și situațiile în care entitatea economică trebuie să reia (diminueze) o pierdere din depreciere. Recunoașterea pierderii din depreciere<sup>2</sup> se realizează prin debitarea unui cont de cheltuieli și prin creditarea unui cont de venituri în situația casării

<sup>1</sup> Valoare recuperabilă mai mică decât valoarea contabilă.

<sup>2</sup> O pierdere din depreciere este diferența dintre valoarea contabilă (mai mare) și valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar.

pierderii din depreciere. Standardul IAS 36 obligă ca o pierdere de valoare recunoscută în exercițiile financiare să fie reluată, dacă și numai dacă, a avut loc o modificare în estimările folosite pentru determinarea valorii recuperabile, de la ultima contabilizare a pierderii din depreciere. Această pierdere poate fi reluată doar dacă nu conduce la o valoare contabilă mai mare decât cea determinată în condițiile în care nu ar fi existat nici o depreciere în anii anteriori.

Estimarea pierderii din depreciere se bazează pe existența unor indicii date de informații ce provin din surse externe entității economice (creșterea valorii de piață a activului, schimbări semnificative cu efect favorabil în mediul tehnologic, economic, juridic sau al pieței pe care operează entitatea economică) și din surse din interiorul acesteia (schimbări importante în modul de utilizare al unui activ).<sup>1</sup>

IAS 36 *Deprecierea activelor* cere ca, atât după recunoașterea, cât și după reluarea unei pierderi din depreciere, amortizarea activului să fie ajustată în perioadele viitoare pentru a aloca valoarea contabilă revizuită, mai puțin valoarea lui reziduală, dacă există, de-a lungul duratei de viață utilă rămasă. *Indiferent de metoda utilizată pentru înregistrarea în contabilitate a deprecierei, valoarea amortizabilă trebuie recalculată pentru a determina amortizarea viitoare.*

Standardul precizează faptul că nu este întotdeauna necesară determinarea atât a valorii juste a unui activ (minus costul său generat de vânzare), cât și a valorii de utilizare, menționând că, dacă oricare dintre aceste valori depășește valoarea contabilă a activului, activul nu este depreciat, estimarea celeilalte valori nefiind necesară.

Calculul valorii juste minus costurile generate de vânzare<sup>2</sup> este posibil chiar dacă activul avut în vedere nu este comercializat pe o piață activă<sup>3</sup>.

Estimarea valorii de utilizare a unui activ reprezintă:

⇒ estimarea viitoarelor intrări și ieșiri de numerar ce derivă din folosirea continuă a activului și de cedarea acestuia; și

⇒ aplicarea ratei de actualizare adecvată pentru aceste fluxuri de trezorerie viitoare.

---

<sup>1</sup> D. Mateș, D. Grozi, Surse de informații pentru reluarea pierderii din depreciere a unei imobilizări corporale, Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr 11, noiembrie, 2008.

<sup>2</sup> Valoarea justă minus costurile de vânzare (cedare) reprezintă valoarea care poate fi obținută din vânzarea unui activ sau a unei unități generatoare de numerar, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, minus costurile de cedare. Costurile de cedare sunt costuri ale schimbării nivelului de activitate, costuri direct atribuite cedării unui activ sau unei unități generatoare de numerar, cu excepția costurilor de finanțare și a cheltuielilor cu impozitul pe profit.

<sup>3</sup> Conform IFRS, o piață activă este o piață în cadrul căreia sunt îndeplinite cumulativ următoarele trei condiții: elementele tranzacționate pe piața în cauză sunt omogene; în mod normal, pot fi găsiți cumpărători și vânzători interesați în orice moment; prețurile sunt accesibile publicului.

Valoarea de utilizare se determină matematic după formula<sup>1</sup>:

$$V_u = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+a)^t} + \frac{VR_n}{(1+a)^n}$$

unde:

$V_u$  = valoarea de utilizare;

$CF_t$  = cash flow net, estimat în perioada t;

t = perioada (de regulă, în ani);

n = durata pe care se face estimarea;

$VR_n$  = valoarea reziduală, estimată a fi obținută la sfârșitul duratei de estimare;

a = rata de actualizare.

Pentru calculul cash flow-ului este de reținut cea mai utilizată formulă prezentată în literatura de specialitate, cea a definiției directe a acestuia, astfel:

$$\text{CF}_{\text{estimată în perioada t}} = \text{Încasări}_{\text{generate de activ în perioada t}} - \text{Plăți}_{\text{generate de activ în perioada t}}$$

Rata de actualizare trebuie să fie rata înainte de impozitare ce reflectă evaluările pieței curente ale valorii – timp a banilor și riscurilor specifice activului.

Se menționează că la finele exercițiului financiar, o entitate economică care a contabilizat anii anteriori o pierdere din depreciere pentru un activ sau o unitate generatoare de fluxuri de numerar<sup>2</sup> trebuie să aprecieze dacă au apărut noi indicii care să anuleze pierderea din depreciere sau să o diminueze. Dacă există astfel de informații, entitatea economică trebuie să estimeze din nou valoarea recuperabilă a activului sau a unității generatoare de fluxuri de trezorerie și să reia sau să diminueze pierderea din depreciere. *Ținând cont de faptul că o pierdere din depreciere este recunoscută, evaluată și contabilizată în contul de profit și pierdere sau în conturile de capital pe baza unor estimări, orice modificare a parametrilor inițiali avuți în vedere în cadrul estimării participă la influențarea rezultatului financiar net al perioadei curente sau la modificarea rezervelor.*

În conformitate cu paragraful 60 din IAS 36 *Deprecierea activelor*, pierderea din depreciere va fi recunoscută imediat în contul de profit și pierdere al perioadei, excepție face situația în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată, în conformitate cu prevederile IAS 16 *Imobilizări corporale*. În cazul unui activ reevaluat, orice pierdere din depreciere va fi considerată ca fiind o descreștere generată de reevaluare, în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*.

<sup>1</sup> Mihai Ristea (coordonator), Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de contabilitate – IAS 36 “Deprecierea activelor”, Editura CECCAR, București, 2004.

<sup>2</sup> *Unitatea generatoare de fluxuri de trezorerie* este cel mai mic grup identificabil de active a căror utilizare continuă generează fluxuri de numerar, independent de intrările de numerar generate de alte active sau grupe de active.

### 3. Tratatamentul contabil al deprecierei în România

În contabilitatea din România, în prezent, se observă tendința tot mai accentuată de a separa contabilitatea de fiscalitate. De aceea, referitor la amortizare, în prezent se utilizează două concepte sensibil diferite<sup>1</sup>:

- *amortizarea contabilă*, prevăzută de reglementările cu caracter contabil;
- *amortizarea fiscală*, prevăzută de reglementările cu caracter fiscal.

*Amortizarea contabilă reprezintă amortizarea care se înscrie în contabilitate sub formă de cheltuieli, determinate conform unor reglementări și reguli contabile.* Pentru înregistrarea amortizării contabile trebuie să dispunem de reguli de amortizare contabilă, de o bază de amortizare sau de o valoare amortizabilă, de regimuri de amortizare, precum și de durate de amortizare definite din punct de vedere contabil. Toate aceste reguli și principii sunt reglementate prin OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene<sup>2</sup>.

Amortizarea contabilă este definită de articolul 31 alin.(1) și (2) din OMFP nr. 3055/2009, astfel: *(1) Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă. (2) Ajustările de valoare pot fi: ajustări permanente, denumite în continuare amortizări, și/sau ajustările provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al ajustării activelor.*

Din punct de vedere contabil, reglementările actuale mențin conceptul de *durată de utilizare economică* prin care se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând: *perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.*

Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor. Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora. Reglementarea se apropie de prevederile amortizării fiscale în ceea ce privește data de la care începe calculul și înregistrarea amortizării în contabilitate.

<sup>1</sup> L. Popescu, Amortizarea fiscală în România postaderare, Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr. 11, noiembrie 2008.

<sup>2</sup> Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 766 bis/10.11.2009.



Conform normelor contabile naționale, există *patru regimuri de amortizare* utilizate de întreprinderi:

a) *amortizarea liniară* realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;

b) *amortizarea degresivă*, care constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un anumit coeficient, caz în care poate fi avută în vedere legislația în vigoare;

c) *amortizarea accelerată*, care constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. 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. *Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului și, întrucât există situații rare când o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puțin utilizată în scopuri contabile;*

d) *amortizare calculată pe unitate de produs sau serviciu*, atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.

Conform OMFP nr. 3055/2009, *metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se așteaptă să fie consumate de entitatea economică. Prin urmare, entitățile economice care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) vor înregistra în contabilitate doar amortizarea contabilă, calculată având la bază raționamente economice, și nu amortizarea fiscală, determinată potrivit reglementărilor fiscale în vigoare într-un moment sau altul. Diferențele care vor apărea între rezultatul contabil și rezultatul fiscal vor genera, în această situație, impozite amânate.*

Amortizarea se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeași natură și având condiții de utilizare identice, în funcție de politica contabilă adoptată. și se poate modifica doar atunci când aceasta este determinată de o eroare în estimarea modului de consumare a beneficiilor aferente respectivei imobilizări corporale.

Prin calculul și înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor se cuantifică uzura (deprecierea) sau pierderea de valoare reversibilă (temporară) a acestor imobilizări, aplicându-se cerința impusă informației contabile de a oferi o imagine „clară, sinceră, fidelă și completă, în toate aspectele esențiale, asupra patrimoniului”. *Ca tratament contabil ajustările sunt asemănătoare cu provizioanele. Ele cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile reversibile ale valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanșului.*

*Spre deosebire de normele contabile naționale, normele IASB prevăd, pentru activele imobilizate, ca stabilirea valorii recuperabile la data bilanțului se face doar atunci când există un indiciu că activul este depreciat și nu la fiecare dată a bilanțului, deoarece inventarierea la data bilanțului nu există în viziunea IASB (de la această regulă, fac excepție, activele necorporale cu durată nedeterminată care trebuie testate pentru depreciere anual sau mai frecvent în cazul în care există un indiciu că activul respectiv ar fi depreciat).*

#### **4. Tratatul fiscal al deprecierei în România**

Ca urmare a faptului că interesul statului este de a diminua cheltuielile cu amortizarea pentru ca impozitul pe profit plătit să fie cât mai mare, *amortizarea contabilă nu este întotdeauna egală cu amortizarea fiscală; trecerea pe cheltuieli din punct de vedere contabil poate să difere, în timp, de trecerea pe cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal*<sup>1</sup>.

*Amortizarea fiscală, în opoziție cu normele de contabilitate, se determină conform unor reglementări și reguli fiscale stricte pentru a înlocui amortizarea contabilă la calculul impozitului pe profit.*

Amortizarea fiscală este reglementată de Codul fiscal<sup>2</sup>, în articolul 24, dar prevederi legate de aceasta sunt prezentate și în Normele metodologice<sup>3</sup> de aplicare a Codului fiscal, precum și în Catalogul<sup>4</sup> privind clasificarea și duratele normale de funcționare a activelor fixe.

Amortizarea fiscală are în vedere amortizarea mijloacelor fixe, care sunt definite de articolul 24 din Codul fiscal astfel: *mijlocul fix amortizabil* este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;
- b) are o valoare fiscală<sup>5</sup> mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

<sup>1</sup> L. Țătu, C. Șerbănescu, D. Ștefan, D. Cataramă, A. Nica, E. Miricescu, Fiscalitate de la lege la practică, ediția a V-a, Editura C.H. Beck, București, 2008

<sup>2</sup> Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 927/23.12.2003, cu modificările și completările ulterioare, cea mai recentă fiind H.G. nr. 1.620/31.12.2009 publicată în Monitorul Oficial nr. 927/31.12.2009.

<sup>3</sup> Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr.575/04.07.2005, cu modificările ulterioare.

<sup>4</sup> La 1 ianuarie 2005, a intrat în vigoare Hotărârea Guvernului României nr. 2139 din 30 noiembrie 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

<sup>5</sup> Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 927/23.12.2003, cu modificările și completările ulterioare, cea mai recentă fiind H.G. nr. 1.620/31.12.2009 publicată în Monitorul Oficial nr. 927/31.12.2009.

Conform prevederilor articolului menționat anterior, *cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.*

Din cele prezentate putem afirma faptul că noțiunea de mijloc fix amortizabil reprezintă un concept strict fiscal, reprezentând o categorie mai restrânsă de imobilizări corporale. Acestuia i se asociază noțiunea de valoare fiscală în locul celei de valoare de intrare. Făcând o comparație a definițiilor imobilizărilor corporale și a mijloacelor fixe, rezultă existența unor imobilizări corporale care au o valoare de intrare mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, pentru care, conform prevederilor articolului 24 din Codul fiscal, *contribuabilul poate opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin deduceri de amortizare.* În acest sens, opțiunea pentru deducerea cheltuielilor cu amortizarea aferente acestor imobilizări (obiecte de inventar) conduce la un tratament diferențiat al cheltuielilor cu amortizarea, respectiv divizarea acestora în cheltuieli deductibile la calculul profitului (prevedere contabilă) și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului (prevedere fiscală), ceea ce ar dăuna tratamentului unitar nedeductibil al amortizării contabile<sup>1</sup>.

Valoarea amortizabilă trebuie să fie calculată în funcție de ritmul uzurii fizice și de evoluția progresului tehnic pentru a diminua la maxim pierderile generate de învechirea activelor în funcțiune față de cele noi intrate pe piață. Practicarea unei contabilități în costuri istorice, mai ales în mediile inflaționiste, are ca efect maximizarea posibilităților de refacere a capitalului imobilizat prin intermediul amortizării. Regula fiscală impune întreprinderilor să amortizeze activele corporale și necorporale conform legii<sup>2</sup>, prin utilizarea unuia dintre regimurile de amortizare liniară, degresivă sau accelerată, amortizarea liniară fiind o mărime rațională și economică agreeată și de fiscalitate<sup>3</sup>.

*Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:* în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară; în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată; în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

În cazul *metodei de amortizare liniară*, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală a mijlocului fix amortizabil.

<sup>1</sup> L. Popescu, Amortizarea fiscală în România postaderare, Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr. 11, noiembrie 2008.

<sup>2</sup> Legea nr.15/24.03.1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 242/31.05.1999.

<sup>3</sup> A. Morariu, G. Radu, M. Păunescu, Contabilitate și fiscalitate în dezvoltarea firmei, Editura Ex Ponto, Constanța, 2005.

În cazul *metodei de amortizare degresivă*, amortizarea se calculează prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre coeficienții următori: 1,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 și 5 ani; 2,0, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 5 și 10 ani; 2,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este mai mare de 10 ani.

În cazul *metodei de amortizare accelerată*, amortizarea se calculează după cum urmează: pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală a mijlocului fix amortizabil; pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizat a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

*Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală.*

Prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale<sup>1</sup>, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu se aplică la calculul profitului impozabil, cu excepția prevederilor art. 3 alin. 2 lit. a - potrivit căruia *sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, limită ce poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație* - și ale art. 8 din aceeași lege, care prevede: *"Duratele normale de funcționare, precum și clasificarea mijloacelor fixe se aprobă prin hotărâre a Guvernului. La determinarea lor se va ține seama de parametrii tehnico-economici stabiliți de proiectanți și de producători prin cărțile sau documentațiile tehnice ale mijloacelor fixe respective, precum și de efectele uzurii morale. Aceste durate vor fi revizuite periodic, dar nu mai târziu de 5 ani"*.

*Durata normală de funcționare, conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționarea mijloacelor fixe<sup>2</sup>, reprezintă durata de utilizare în care se recuperează din punct de vedere fiscal, valoarea fiscală de intrare a activelor fixe pe calea amortizării. În acest sens, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață utilă (fizică) a mijlocului fix respectiv. Introducerea conceptului de amortizare fiscală determină dificultăți în ceea ce privește stabilirea momentului scoaterii fizice din funcțiune. În cazul unor durate diferite, dacă activul este casat după epuizarea duratei economice (contabile) este posibil să fie amortizat în continuare fiscal, iar dacă se are în vedere durata normală (fiscală) există riscul ca mijlocul fix să fie amortizat în continuare contabil. În acest sens, reglementările fiscale trebuie să fie utilizate numai în scop*

<sup>1</sup> Legea nr.15/24.03.1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 242/31.05.1999.

<sup>2</sup> HG nr. 2.139/30.11.2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, Monitorul Oficial al României, partea I, nr.46/13.01.2005.

fiscal, extracontabil, durata de viață după care se poate face casarea, cu adevărat normală, fiind durata de utilizare economică, sinonimă cu durata de viață utilă<sup>1</sup>, definită ca fiind perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv<sup>2</sup>.

Separarea contabilității de fiscalitate în ceea ce privește amortizarea reprezintă un pas important în eliminarea fiscalității din contabilitate, existând pericolul ca însuși profesioniștii contabili, din comoditate, să introducă și în contabilitate normele fiscale<sup>3</sup>, apărând pericolul poluării contabilității de către normele fiscale.

În acest sens este prezentat un *studiu de caz* al unei întreprinderi ce are ca obiect de activitate fabricarea de utilaje pentru construcții. În data de 01.01.2008 a achiziționat un strung în vederea utilizării acestuia în activitatea de producție. Valoarea de achiziție a utilajului (valoarea fiscală), conform facturii de achiziție, a fost de 210.000 lei. Durata de utilizare economică, stabilită de societate, este de 5 ani de la data punerii în funcțiune. Atât în scopuri contabile, cât și în scopuri fiscale, societatea utilizează metoda de amortizare liniară.

*Din punct de vedere contabil:* utilajul achiziționat (strung) reprezintă imobilizare corporală și se înregistrează în cadrul grupei 21 a Planului de conturi, în categoria instalațiilor tehnice (echipamente tehnologice). Înregistrarea lunară a cheltuielilor cu amortizarea utilajului, în valoare de 3.500 lei (210.000 lei / 5 ani / 12 luni) se realizează pe toată durata de utilizare economică a acestuia, începând cu data punerii în funcțiune.

*Din punct de vedere fiscal:* utilajul achiziționat (strungul) reprezintă mijloc fix. Amortizarea fiscală lunară a acestuia se determină în funcție de durata normală de utilizare, care se stabilește conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. Astfel, potrivit Catalogului, elementul strung se regăsește în cadrul:

- ⇒ grupei 2 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”
- subgrupa 2.1 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”
- clasa 2.1.5 „Mașini, utilaje și instalații pentru construcții de mașini și prelucrarea metalului”
  - subclasa 2.1.5.2 „Strunguri...”

<sup>1</sup> Definită conform articolului 68, punctul 3, din OMFP nr. 3055/2009.

<sup>2</sup> Legat de diferența dintre durata de viață utilă și durata economică a unui bun, există unele opinii conform cărora “durata de viață utilă a unui activ poate fi mai redusă decât viața sa economică, estimarea duratei de utilitate a unui bun corporal sau necorporal fiind o problemă de judecată profesională bazată pe experiența întreprinderii” M.M.Gîrbină, Ș. Bunea, Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) – IFRS, volumul I, Editura CECCAR, București, 2006.

<sup>3</sup> L. Popescu, Amortizarea fiscală în România postaderare, Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, Editura CECCAR, nr. 11, noiembrie, 2008.

Acestui cod de identificare (2.1.5.2 „Strunguri...”) îi corespunde o durată normală de funcționare în intervalul 8-12 ani.

În vederea determinării amortizării fiscale, entitatea economică utilizează o durată normală de funcționare de 8 ani.

Amortizarea fiscală lunară este în sumă de 2.188 lei., calculată astfel: cota de amortizare =  $100/8 = 12,5\%$ ; amortizarea fiscală anuală =  $210.000 \times 12,5\% = 26.250$  lei; amortizarea fiscală lunară =  $26.250/12 = 2188$  lei.

Din punct de vedere fiscal, societatea înregistrează amortizarea utilajului începând cu luna februarie 2008.

Entitatea economică înregistrează o amortizare lunară de 3.500 lei, care reprezintă amortizare contabilă. Deoarece amortizarea contabilă (3.500 lei) > amortizarea fiscală (2.188 lei), diferența dintre cele două valori (1.312 lei) reprezintă cheltuiulă nedeductibilă, din punct de vedere fiscal. Amortizarea contabilă nu este întotdeauna egală cu amortizarea fiscală (trecerea pe cheltuieli din punct de vedere contabil poate să difere, în timp, de trecerea pe cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal).

Normele metodologice de aplicare a Legii codului fiscal, prevăd<sup>1</sup> că pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate<sup>2</sup>, în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2007, precum și partea rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 – 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006. Nu se recuperează prin intermediul amortizării fiscale reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată. În cazul în care ulterior datei de 31 decembrie 2003 se efectuează reevaluări care determină o descreștere a valorii acestora se procedează la o scădere a rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei, în ordinea descrescătoare înregistrării rezervei, iar valoarea fiscală a terenurilor și valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează corespunzător. În aceste situații, partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile ale perioadei în care se efectuează operațiunile de reevaluare ulterioare datei de 31 decembrie 2003.

Pentru reevaluările efectuate după data de 1 ianuarie 2008 este foarte important de reținut definiția dată de Codul fiscal valorii fiscale a mijloacelor fixe și terenurilor<sup>3</sup> ca fiind, costul de achiziție, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în

<sup>1</sup> Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind codul fiscal - art. 71<sup>5</sup>

<sup>2</sup> Valoarea fiscală rămasă neamortizată reprezintă diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale.

<sup>3</sup> Codul fiscal art. 7 alin. 1 pct. 33.

patrimoniul contribuabilului, utilizată pentru calculul amortizării fiscale după caz. În valoarea fiscală se includ și reevaluările contabile efectuate potrivit legii. În cazul în care se efectuează reevaluări ale mijloacelor fixe amortizabile care determină o descreștere a valorii acestora sub costul de achiziție, de producție, a valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție, de producție sau a valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz. În situația reevaluării terenurilor care determină o descreștere a valorii acestora sub costul de achiziție sau sub valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală este costul de achiziție sau valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz.

De remarcat este faptul că de la data de 1 ianuarie 2008, sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuielile reprezentând valoarea depreciilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora<sup>1</sup>.

Din punct de vedere fiscal, ajustările de valoare se împart în două categorii:

- *ajustări deductibile fiscal*, care presupun dreptul de deducere din rezultatul exercițiului a cheltuielilor aferente constituirii acestora. În această situație, entitățile economice beneficiază de o amânare a impozitului pe profit, deoarece acesta se calculează și se plătește numai în momentul trecerii la venituri. În cazul în care se constituie ajustări deductibile fiscal, influența acestora constă în diminuarea rezultatului exercițiului financiar cu valoarea ajustării și, ca atare, obligațiile fiscale față de stat se reduc. În momentul diminuării sau anulării ajustării de valoare prin preluarea acesteia la venituri, are loc o creștere a rezultatului exercițiului, dar efectul financiar al impozitului pe profit amânat este mult mai benefic pentru entitatea economică, deoarece în toată această perioadă s-a realizat o autofinanțare temporară, prin reținerea unor sume la dispoziția entității economice, a căror exigibilitate se amână;

- *ajustări nedeductibile fiscal*, care impun trecerea cheltuielilor aferente constituirii lor în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, situație aparent deloc încurajatoare, deoarece întreprinderea trebuie să plătească un impozit suplimentar aferent valorii provizioanelor.

Conform normelor contabile naționale, din punct de vedere fiscal, ajustările pentru deprecierea activelor imobilizate sunt nedeductibile și majorează baza de calcul a profitului impozabil. Când deprecierea nu mai are obiect, provizioanele sunt anulate total sau parțial prin creșterea veniturilor după natura lor. Potrivit regulii fiscale aceste venituri se scad din baza de impozitare a rezultatului fiscal.

---

<sup>1</sup> OUG nr. 106/04.10.2007 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 21, alin.(4), litera ș.

## 5. Concluzii

Deprecierea, în viziunea Standardelor Internaționale de Contabilitate, reprezintă mărimea diferenței pozitive dintre valoarea contabilă a unui activ și valoarea sa recuperabilă, situație în care activul se consideră ca fiind depreciat. Entitatea economică va recunoaște o pierdere din depreciere fapt ce va conduce la o diminuare a rezultatului. În cazul în care valoarea recuperabilă este mai mare decât valoarea contabilă, activul este apreciat valoric iar această apreciere nu se contabilizează în virtutea principiului prudenței.

Reluarea unei pierderi din depreciere trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere. În contul de profit și pierdere cresc cheltuielile privind ajustarea valorii imobilizărilor corporale, diminuându-se rezultatul brut al exercițiului, impozitul pe profit în cazul provizioanelor deductibile fiscal și implicit rezultatul net.

În funcție de situația contabilă a activului depreciat, înregistrarea pierderii din depreciere se realizează în două moduri:

1. pierderea din depreciere va fi recunoscută direct în profitul sau pierderea perioadei, în situația unui activ care nu a fost reevaluat;

2. pierderea din depreciere trebuie recunoscută în Rezultatul global în situația unui activ care a fost reevaluat:

- prin diminuarea surplusului rezultat în urma reevaluării, dacă pierderea din depreciere nu depășește surplusul din reevaluarea activului respectiv;

- prin imputare cu prioritate asupra rezervei din reevaluare (iar după epuizarea acesteia este recunoscută ca o cheltuială în profitul sau pierderea perioadei), dacă pierderea din depreciere este mai mare decât surplusul din reevaluare.

O pierdere din depreciere este recunoscută, evaluată și contabilizată în contul de profit și pierdere sau în conturile de capital pe baza unor estimări. Orice modificare a parametrilor inițiali avuți în vedere în cadrul estimării are ca efect influențarea rezultatului financiar net al perioadei curente sau modificarea rezervelor.

În ceea ce privește amortizarea, separarea contabilității de fiscalitate reprezintă un pas important în eliminarea fiscalității din contabilitate. Introducerea normelor fiscale în contabilitate ar duce la poluarea contabilității de către normele fiscale.

Delimitarea fiscală, în general, stă la baza atractivității înregistrării ajustărilor de către entitățile economice, dar aceasta nu trebuie să constituie un criteriu hotărâtor, deoarece realizarea obiectivului de imagine fidelă pe care trebuie să o ofere contabilitatea impune respectarea tuturor principiilor contabile și deci și înregistrarea pierderilor de valoare suferite de active, indiferent dacă sunt deductibile sau nu. Astfel, la întocmirea situațiilor financiare anuale se va acorda prioritate regulilor contabile, iar la determinarea rezultatului impozabil (fiscal) se va ține seama de regulile fiscale.



**BIBLIOGRAFIE**

1. M.M. Gîrbină, Șt. Bunea, *Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) – IFRS*, volumul I, Editura CECCAR, București, 2006.
2. D. Mateș, D. Grozi, *Surse de informații pentru reluarea pierderii din depreciere a unei imobilizări corporale*, Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr. 11, noiembrie, 2008.
3. A. Morariu, G. Radu, M. Păunescu, *Contabilitate și fiscalitate în dezvoltarea firmei*, Editura Ex Ponto, Constanța, 2005.
4. L. Popescu, *Amortizarea fiscală în România postaderare*, Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr. 11, noiembrie 2008.
5. Mihai Ristea (coordonator), *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de contabilitate – IAS 36 “Deprecierea activelor”*, Editura CECCAR, București, 2004.
6. M. Teodorescu, L. Badea, *Finanțele întreprinderii*, Editura Cartea Studențească, București, 2007
7. L. Țățu, C. Șerbănescu, D. Ștefan, D. Cataramă, A. Nica, E. Miricescu, *Fiscalitate de la lege la practică*, ediția a V-a, Editura C.H. Beck, București, 2008
8. \*\*\* Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 927/23.12.2003, cu modificările și completările ulterioare
9. \*\*\* H.G. nr. 44/ 2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr.575/04.07.2005, cu modificările ulterioare.
10. \*\*\* H. G. nr. 2139/ 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.
11. \*\*\* Legea nr.15/ 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată
12. \*\*\* O.U.G. nr. 106/ 2007 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal
13. \*\*\* O.M.F.P. nr. 3055/ 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 766 bis/10.11.2009.