

# **Costel Istrate**

## **Contabilitate financiară și raportări financiare** **- suport de curs pentru membrii CECCAR -**

**Iași, martie 2019**

## Cuprins

Scurtă caracterizare a sistemului românesc actual de raportări financiar-contabile pentru entitățile individuale și pentru grupurile de întreprinderi .....	3
Elemente privind principiile contabile din OMFP 1802/2016, aplicabile în raportarea financiară.....	4
Despre capitalizarea costului îndatorării .....	4
Principiul intangibilității.....	6
Contabilizarea și prezentarea elementelor din situațiile financiare ținând cont de fondul economic al tranzacțiilor .....	6
Vânzări/cumpărări combinate de bunuri și de servicii.....	7
Principiul costului istoric.....	9
Evaluarea contabilă în OMFP 1802/2014 .....	9
Reduceri comerciale pe facturi ulterioare.....	12
Avansuri plătite/primate în devize .....	13
Conectarea la utilități.....	13
Recunoașterea veniturilor din vânzarea de bunuri cu plata în rate .....	14
Achiziții de active în bloc.....	15
Stimulente acordate/primate la contracte de închiriere .....	16
Programe de fidelizare a clienților.....	17
Notele explicative în OMFP 1802/2014.....	18
Politici contabile .....	19
Trecerea de la reevaluarea imobilizărilor la modelul costului .....	21
Evenimente ulterioare închiderii .....	25
Informarea financiară privind persoanele afiliate.....	27
Relația generală dintre contabilitatea curentă și raportările financiare .....	29
Cîteva elemente privind consolidarea.....	30
Elemente privind constatările auditorilor cu privire la modul în care firmele respectă normele contabile și de raportare financiară .....	33

## **Scurtă caracterizare a sistemului românesc actual de raportări financiar-contabile pentru entitățile individuale și pentru grupurile de întreprinderi**

Informațiile contabilității financiare se fac publice prin sistemul de situații financiare a căror reglementare în România și în lume este una destul de strictă, avînd în vedere impactul asupra deciziilor pe care urmează să le ia utilizatorii. Structura și dimensiunile documentelor contabile de sinteză diferă mai mult sau mai puțin, în funcție încadrarea entităților raportoare: firmă cotată/necotată, contabilitate individuală/consolidată, firme reglementate de organisme specifice (ASF, BNR) vs. alte firme. În România avem cel puțin două niveluri de prezentare a situațiilor financiare: nivelul firmelor cotate pe o piață reglementată și nivelul celorlalte firme.

Pe primul nivel se situează aplicarea IFRS, ca reglementări regionale (europene), transnaționale. Normalizatorul național nu prea are ce să reglementeze aici, cel mult solicită informațiile pentru Ministerul Finanțelor într-un format specific, diferit de cel în care se publică efectiv rapoartele financiare ale firmelor cotate.

Pe al doilea nivel avem firmele care nu au obligația de a aplica IFRS și nu se supun unor reglementări sectoriale particulare și care sînt, la rîndul lor, clasificate în alte trei categorii (de către OMFP 1802/2014 (modificat/completat de: OMFP 773/2015, OMFP 1198/2015, OMFP 4160/2015, OMFP 1938/2016, OMFP 166/2017, OMFP 895/2017, OMFP 2827/2017, OMFP 470/2018, OMFP 1243/2018, OMFP 2531/2018, OMFP 3456/2018), din punct de vedere al structurii situațiilor financiare pe care trebuie să le publice (vezi tabelul 1).

<i>Nr. crt.</i>	<i>Denumirea entității (OMFP 1802/2014)</i>	<i>Criterii de mărime (OMFP 1802/2014 modificat de OMFP 773/2015)</i>	<i>Componența situațiilor financiare</i>
<i>Pentru entități individuale</i>			
1.	microentități	Se situează sub nivelurile următoare: - total activ 1.500.000 lei; - cifră de afaceri 3.000.000 lei; - număr mediu de salariați 10.	- bilanț prescurtat; - cont de profit și pierdere prescurtat; - fără note, doar cu cîteva informații referitoare la entitatea raportoare, la politicile contabile aplicate, la unele angajamente financiare asumate și la unele relații financiare/comerciale cu membri ai conducerii.
2.	entități mici	Nu sînt microentități, dar se situează sub nivelurile următoare: - total activ 17.500.000 lei; - cifră de afaceri 35.000.000 lei; - număr mediu de salariați 50.	- bilanț prescurtat; - cont de profit și pierdere; - note explicative la situațiile financiare.
3.	entități mijlocii și mari	Se situează peste nivelurile stabilite ca limită maximă pentru entitățile mici.	- bilanț; - cont de profit și pierdere; - situația modificării capitalurilor proprii; - situația fluxurilor de trezorerie; - note explicative la situațiile financiare.
<i>Pentru grupuri</i>			
1.	grupuri mici și mijlocii	Se situează sub nivelurile următoare: - total activ 105.000.000 lei; - cifră de afaceri 210.000.000 lei; - număr mediu de salariați 250.	Sînt exceptate de la obligația de a întocmi situații financiare consolidate, cu excepția cazului în care una din entitățile afiliate este o entitate de interes public.

2.	grupuri mari	Se situează peste nivelurile stabilite ca limită maximă pentru grupurile mici și mijlocii.	- bilanț consolidat; - cont de profit și pierdere consolidat; - situația consolidată a modificării capitalurilor proprii; - situația consolidată a fluxurilor de trezorerie; - note explicative la situațiile financiare consolidate.
----	--------------	--	---

**Tabel nr. 1 – Criterii de clasificarea a entităților în OMFP 1802/2014 modificat și completat**

### **Elemente privind principiile contabile din OMFP 1802/2016, aplicabile în raportarea financiară**

Lista principiilor contabile prezente explicit în normele românești recente a evoluat de la 6 principii (HG 704/1993) la 9 principii (OMFP 1752/2005) și la 10 principii (OMFP 1802/2014) – vezi tabelul 2.

<i>OMFP 1802/2014</i>	<i>OMFP 3055/2009</i>	<i>OMFP 1752/2005</i>
1. Continuitatea activității*	1. Continuitatea activității	1. Continuitatea activității
2. Permanența metodelor*	2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor
3. Prudența*	3. Prudența	3. Prudența
4. Contabilitatea de angajamente*	4. Independența exercițiilor	4. Independența exercițiilor
5. Intangibilitatea*	6. Intangibilitatea	6. Intangibilitatea
6. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	5. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	5. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii
7. Necompensare*	7. Necompensare	7. Necompensare
8. Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză	8. Prevalența economicului asupra juridicului	8. Prevalența economicului asupra juridicului
9. Evaluarea la cost de achiziție sau de producție	-	-
10. Pragul de semnificație	9. Pragul de semnificație	9. Pragul de semnificație

\* Aceste principii apăreau explicit și în HG 704/1993, cu precizarea că principiul contabilității de angajamente era denumit al *independenței exercițiilor*.

**Tabel nr. 2 – Evoluția ordinii și a denumirii principiilor contabile explicitate în reglementările românești**

De-a lungul timpului, conținutul acestor principii a rămas cam același. Printre aceste principii, unele se invocă îndeosebi la întocmirea situațiilor financiare, altele trebuie avute în vedere atât la raportare, cât și în alte momente ale lucrărilor de contabilitate mai mult sau mai puțin curente. În măsura în care considerăm că este semnificativ, vom face și o paralelă cu regulile similare din IFRS.

### **Despre capitalizarea costului îndatorării**

Până la intrarea în vigoare a OMFP 1802/2014, norma contabilă românească permitea lăsarea dobânzilor integral în sarcina perioadei în care au apărut. Era posibilă și aplicarea alternativei, adică includerea dobânzilor în costul unor active cu ciclu lung de fabricație. După modelul IFRS, din 2015, s-a eliminat opțiunea care permitea lăsarea dobânzilor pe cheltuielile perioadei. Astfel, costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație sînt incluse în costurile de producție ale acestora, în măsura în care sînt legate de perioada de producție. În

costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație<sup>1</sup>.

Pentru aplicarea acestei reguli, prin *activ cu ciclu lung de fabricație* se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare. Pentru că formularea din OMFP 1802/2014 nu era foarte clară, a intervenit o schimbare introdusă prin OMFP 4160/2015, prin care se precizează că prin *perioadă substanțială* se înțelege o perioadă mai mare de un an. Activele financiare și stocurile fabricate pe o bază repetitivă de-a lungul unei perioade scurte de timp nu sînt considerate active cu ciclu lung de fabricație. Nu sînt active cu ciclu lung de fabricație nici activele care în momentul achiziției sînt gata pentru utilizarea lor prestabilă sau pentru vânzare.

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze cînd se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de fabricație, în vederea utilizării prestabilite sau a vânzării acestuia.

Entitățile care au inclus în valoarea activelor cu ciclu lung de fabricație costuri ale îndatorării prezintă informații corespunzătoare în notele explicative la situațiile financiare.

Justificarea capitalizării dobînzii este dată de nevoia ca efortul (costul, inclusiv cel financiar) făcut pentru obținerea unui activ, să fie pus față în față cu veniturile pe care le generează folosirea activului respectiv.

**Exemplu:** În luna noiembrie N, firma începe lucrările la un activ cu ciclu lung de fabricație și costurile cumulate pînă la sfîrșitul exercițiului sînt de 150.000 lei (lucrări facturate de terți). În decembrie, se obține un credit pentru finanțarea lucrărilor la activul respectiv și prima tranșă de 100.000 lei din acest credit este trasă pe 15 decembrie pentru plata unui furnizor. În extrasul de cont pe luna decembrie apare și dobînda de 500 lei efectiv suportată pentru acest credit în exercițiul N. În exercițiul următor, dobînzile totale aferente acestui credit sînt de 43.000 lei, la costuri adăugate la activ egale cu 1.500.000 lei. Activul este finalizat în ianuarie N+2 – pentru această din urmă lună, s-a mai suportat o dobîndă egală cu 1.000 lei și s-au mai colectat costuri de 26.000 lei. Contabilizarea operațiunilor aferente se prezintă, cu explicațiile aferente, în tabelul 3 (facem abstracție de TVA).

<i>Explicații și calcule</i>	<i>Înregistrări contabile</i>			
În exercițiul N, se colectează costuri ale imobilizării în curs în valoare de 150.000 lei	231	=	404	150.000
Presupunem că dobînzile au fost înregistrate inițial pe cheltuielile după natură aferente	666	=	5121	500
La închidere, stornăm înregistrarea dobînzilor pe cheltuieli și le ducem în costul imobilizării în curs <sup>2</sup> .	666	=	5121	500
	231	=	5121	500
În anul următor (N+1), colectarea costului activului.	231	=	404 (722)	1.500.000
Stornarea dobînzii și introducerea acesteia în costul activului	666	=	5121	43.000
	231	=	5121	43.000
În N+2, colectarea noilor costuri, capitalizarea dobînzii și recepția finală a bunului (150.000+500+1.500.000+26.000 = 1.676.500 lei).	231	=	404 (722)	26.000
	666	=	5121	1.000
	231	=	5121	1.000

<sup>1</sup> Aici apare o diferență față de IAS 23 *Costurile îndatorării*: în IFRS se capitalizează toate costurile generate de îndatorare și nu doar dobînda.

<sup>2</sup> Ar exista și posibilitatea lăsării dobînzilor în contul 666, odată cu capitalizarea sumei aferente pe seama articolului contabil 231 = 722. Nu adoptăm această soluție pe motiv că ar conduce la un transfer de la rezultatul financiar către rezultatul de exploatare, cu efecte asupra calculului unor indicatori financiari.

**Tabel nr. 3 – Înregistrarea capitalizării costului îndatorării**

Chiar dacă rambursarea creditului se face pe o perioadă mai lungă și, implicit, se vor mai suporta dobânzi și după recepția finală, aceste costuri ale îndatorării nu se mai pot adăuga la cost.

Norma românească nu spune nimic despre finanțarea activelor cu ciclu lung de fabricație din mai multe credite, nu neapărat obținute explicit pentru activul respectiv. În IAS 23 se precizează că, în măsura în care o entitate împrumută fonduri în general și le utilizează în scopul obținerii unui activ cu ciclu lung de producție, valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare se stabilește prin aplicarea unei rate de capitalizare asupra cheltuielilor cu activul respectiv. Rata de capitalizare trebuie să fie media ponderată a costurilor îndatorării aplicabile împrumuturilor entității, în curs în perioada în cauză, altele decât împrumuturile făcute special pentru obținerea un activ cu ciclu lung de producție. Valoarea costurilor îndatorării pe care o entitate le capitalizează în cursul unei perioade nu trebuie să depășească valoarea costurilor îndatorării suportate în cursul acelei perioade.

**Principiul intangibilității**

Conform acestui principiu, un set de situații financiare nu se mai poate modifica după ce a fost făcut public. Această intangibilitate a situațiilor financiare (bilanț, cont de profit și pierdere, situația fluxurilor de trezorerie) este valabilă chiar dacă, după publicarea lor, se identifică și se corectează erori din anul precedent ori dacă se schimbă politicile contabile. Reflectarea contabilă a acestor evenimente (corectare de erori și/sau schimbare de politici contabile) se face prin contul de rezultat reportat și este însoțită de prezentarea în notele la situațiile financiare a informațiilor necesare pentru înțelegerea efectelor lor asupra cifrelor contabile.

În IFRS, principiul intangibilității nu este reținut. Asta înseamnă că o corecție a erorilor sau o schimbare de metodă vor conduce la modificarea cifrelor comparative aferente exercițiului precedent, ceea ce poate face ca, de exemplu, cifrele 2016 din situațiile financiare pe 2016 să nu fie identice cu cifrele 2016 din situațiile financiare pe 2017. Apariția acestor evenimente poate afecta și analizele care se fac pentru stabilirea evoluției în timp a unei entități.

**Contabilizarea și prezentarea elementelor din situațiile financiare ținând cont de fondul economic al tranzacțiilor**

Pînă la apariția OMFP 1802/2014, denumirea acestui principiu era *prevalența economicului asupra juridicului*. Denumirea actuală este foarte sugestivă, în sensul că desemnează direct conținutul principiului.

De fapt, această regulă ar trebui să fie aplicată în mod excepțional, doar atunci cînd există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică. Aparența juridică a tranzacției este dată de ceea ce scrie în documentele justificative. Chiar dacă norma contabilă stabilește că documentele justificative și contractele încheiate între părți trebuie să reflecte întocmai modul cum se produc evenimentele și tranzacțiile (adică să fie în concordanță cu realitatea), se recunoaște că pot apărea neconcordanțe între economic și juridic.

În tabelul 4, comentăm exemplele de neconcordanțe între forma juridică și realitatea

economică pe care le găsim în OMFP 1802/2014.

<i>Exemplul prezent explicit în OMFP 1802/2014</i>	<i>Observații</i>
1. Încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar	Distincția dintre leasing financiar și operațional este impusă, în România, de lege, ceea ce face ca această separare contabilă să nu fie neapărat o prevalență a economicului asupra juridicului. Este totuși posibil ca unele contracte să aibă un fond economic diferit de ceea ce apare explicit în conținutul lor (operațional care să fie, de fapt, financiar sau invers). Diferențe semnificative între documentele justificative și contabilizare apar la contractele de lease-back.
2. Recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități (stimulente) aferente	Regulile de contabilizare a stimulentelelor acordate/primate în contractele de prestări servicii (inclusiv închiriere) sînt introduse de OMFP 1802/2014.
3. Încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignație	Forma juridică pe care o îmbracă astfel de contracte poate avea efecte fiscale diferite: de exemplu, la vânzările prin consignație, recunoașterea venitului (impozabil), a cheltuielii (deductibile) și a TVA se face la revînzarea de către client a bunurilor care fac obiectul contractului și nu la livrarea către clientul comerciant.
4. Recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans	Nu întotdeauna repartizarea în timp a unor cheltuieli/venituri este foarte clară. E posibil ca părțile implicate să înțeleagă diferit tranzacția și, deci, să o contabilizeze diferit. De exemplu, costul unor reparații importante sau a unor modernizări ar putea să fie eșalonat prin recunoașterea într-un cont de imobilizare sau prin intermediul cheltuielilor în avans.
5. Recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare	În funcție de intențiile declarate sau nu cu privire la deținerea acțiunilor/părților sociale (exercitarea sau nu a unui control sau a unei influențe semnificative), recunoașterea se poate face în conturi diferite.
6. Încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.	Regula de bază în separarea reducerilor este următoarea: reducerile pentru plăți înainte de scadență sînt financiare, toate celelalte încadrîndu-se la comerciale.

**Tabel nr. 4 – Situații de prevalență a economicului asupra juridicului**

Acestor exemple explicite din OMFP 1802/2014, le putem adăuga și altele<sup>3</sup>:

- programe de fidelizare a clienților;
- vânzări/cumpărări combinate de bunuri/servicii;
- conectarea la utilități a unor firme;
- vânzări cu plata în rate;
- vânzări condiționate;
- recunoașterea activelor la achizițiile de bunuri în bloc.

### **Vînzări/cumpărări combinate de bunuri și de servicii**

În unele situații, vânzarea unui bun și prestarea unui serviciu fac obiectul aceluiași contract. În

<sup>3</sup> Exemplele care urmează sînt preluate din Istrate, C., *Despre recunoașterea unor venituri în OMFP 1802/2014*, Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr. 4 și 5 /2015.

aceste situații, OMFP 1802/2014 stabilește că dacă ”prețul de vânzare include o valoare distinctă, specificată contractual, destinată prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistența tehnică și perfecționarea produsului după vânzarea unui program informatic), acea sumă este amânată (contul 472 „Venituri înregistrate în avans”) și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile, dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii”. Observăm o trimitere explicită la vânzarea de programe informatice însoțită de servicii de asistență ulterioară. Ne putem imagina însă și exemplul vânzării unor echipamente, odată cu angajamentul unor prestații viitoare, precum abonamentele la servicii de telefonie, livrarea de consumabile pentru unele echipamente medicale. De exemplu, furnizorul vinde, cu 200 lei, un echipament al cărui preț normal este de 1.000 lei, în condițiile în care clientul semnează un contract prin care se angajează să cumpere pe 24 de luni servicii la preț de 100 lei/lună. Factura inițială întocmită de furnizor va arăta cam așa:

<i>Elementul</i>	<i>Cantitate</i>	<i>Preț unitar</i>	<i>Valoare</i>
Echipament	1	1.000	1.000
Reducere abonament	-1	800	-800
<i>Total fără TVA</i>			<i>200</i>
TVA (19%)			38
<b>Total de plată</b>			<b>238</b>

Contabilizarea (la vânzător și la cumpărător) se poate prezenta astfel (în cea mai simplă variantă posibilă):

<i>La furnizor</i>				<i>La cumpărător</i>			
Totalul de plată din factură ține cont de prețul net, reducerea este pe factură, așa încît – aplicînd literal norma contabilă – recunoaștem doar suma netă:							
411	=	%	<u>238</u>	%	=	401	<u>238</u>
		707	200			303	200
		4427	38			4426	38
În fiecare din următoarele 24 de luni, abonamentul se contabilizează cu 100 lei (dacă la preț nu se adaugă consumuri suplimentare ale clientului):							
411	=	%	<u>119</u>	%	=	401	<u>119</u>
		704	100			628/626	100
		4427	19			4426	19

Avantajul principal al acestei soluții este simplitatea calculelor și a consemnărilor, precum și coincidența între factură și, la cumpărător, documentul de recepție, pe de o parte, și consemnările contabile, pe de altă parte. De asemenea, în favoarea acestei soluții putem invoca și principiul pragului de semnificație (îndeosebi la cumpărător).

Totuși, principal, soluția nu este cea mai bună pentru că reducerea de 800 lei de pe factură nu se referă doar la vânzarea/cumpărarea bunului, ci și la contractul de prestări servicii, la abonamentul care va fi plătit pe următoarele 24 luni. Acest lucru a fost sesizat de IASB și, în norma IFRS 15 *Venituri din contracte cu clienții*, noile reguli complică serios calculele la vânzător. Concret, reducerea de 800 lei este un fel de subvenție acordată și care ar trebui repartizată pe venitul din vânzarea bunului (înregistrat la facturare) și pe venitul viitor din prestările de servicii (eșalonat pe următoarele 24 de luni).

<i>Elementul</i>	<i>Preț nominal total</i>	<i>Coefficient de repartizare</i>	<i>Reducere repartizată</i>	<i>Preț de vânzare final</i>
------------------	---------------------------	-----------------------------------	-----------------------------	------------------------------



		<i>reducere</i>	<i>pe componente</i>	<i>al componentelor</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4=col.2xcol.3</i>	<i>5=col.2-col.4</i>
Echipament	1.000		235,30	764,70
Abonament	24 x 100 = 2.400	800/3.400 = 0,2353	564,70	1.835,30
<b>Total</b>	<b>3.400</b>		<b>800,00</b>	<b>2.600,00</b>

În acest mod, venitul din vânzarea bunului va fi de 764,70 lei și nu de 200 lei, iar venitul din facturarea abonamentului lunar se ridică la  $1.835,30 / 24 = 76,47$  lei. Contabilizarea efectivă devine:

- facturarea inițială, cu total de plată de 238, din care TVA 38, dar cu venit din vânzare de 764,70 lei – pentru echilibrare, recunoaștem un venit în avans în roșu egal cu diferența de 564,70 lei:

4111 Clienți	=	%	238,00	-
		707 Venituri din vânzare de mărfuri		764,70
		472 Venituri în avans		-564,70
		4427 TVA colectată		38,00

- facturarea unei rate din abonament, cu total de plată de 120 lei (din care 20 lei TVA), în condițiile în care venitul este de 76,47 lei – diferența vine din stornarea eşalonată a lui 472 *Venituri în avans* ( $564,70 / 24 = 23,53$  lei):

4111 Clienți	=	%	119,00	-
		707 Venituri din vânzare de mărfuri		76,47
		472 Venituri în avans		23,53
		4427 TVA colectată		19,00

Astfel, pe durata contractului, contul 472 se reduce sistematic, pînă la închiderea lui, odată cu facturarea ultimei rate.

### Principiul costului istoric

Directiva europeană nr 34/2013 introduce explicit principiul costului istoric (*principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție*) în lista principiilor generale de raportare financiară. Acest principiu marchează un fel de opoziție clară față de IFRS, despre care se apreciază adeseori că oferă un loc important valorii juste. În fapt, costul istoric împreună cu principiul prudenței au ca efect evaluarea în bilanț a activelor la valoarea de intrare, din care se scad amortizările și ajustările pentru depreciere.

Excepțiile de la regula costului istoric sînt amintite în OMFP 1802/2014:

- reevaluarea imobilizărilor corporale, ca opțiune a firmelor interesate, atît în contabilitatea individuală, cît și în consolidare;
- folosirea valorii din ultima zi de cotare, pentru titlurile pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) tranzacționate pe o piață financiară;
- folosirea valorii juste pentru evaluarea la închidere a instrumentelor financiare (de bază și derivate), opțiune valabilă doar în situațiile financiare consolidate.

### Evaluarea contabilă în OMFP 1802/2014

Încă din prima versiune a normei contabile românești adaptată economiei de piață (HG 704/1993), se definesc principalele noțiuni de reținut în evaluarea contabilă: momentele

evaluării, formele pe care le îmbracă valoarea în fiecare din aceste momente, conținutul principalelor tipuri de valori folosite, particularizări ale evaluării pe categorii de active/datorii, metode convenționale de evaluare utilizate atunci când trebuie făcute aproximări, reguli de aplicat în contabilizarea sau nu a variațiilor valorii unor active și datorii. Pe măsura completării normelor contabile, partea de evaluare a suferit și ea unele modificări pentru a se pune de acord cu noile evoluții de pe piața normalizării contabile.

<i>Elementul contabil</i>	<i>Momentele evaluării</i>	<i>Particularizarea regulilor de evaluare</i>	<i>Observații</i>
Imobilizări corporale și necorporale	intrare	cost de achiziție, cost de producție, valoare justă sau valoare de aport, în funcție de modul de intrare	Costul de achiziție include toate cheltuielile necesare punerii în funcțiune, costul de producție se stabilește ca la stocuri (cheltuieli directe plus indirecte de producție, ținând cont de capacitatea normală de producție), valoarea justă se stabilește în funcție de piață, valoarea de aport este tot o valoare justă, de regulă. Dobânzile aferente activelor cu ciclu lung de fabricație se includ obligatoriu în cost. În cazul dobândirii de active ca urmare a combinărilor de întreprinderi, evaluarea se face la valoarea justă.
	ieșire	valoarea de înregistrare	Este vorba despre valoarea din contul de gestionare: valoarea de intrare sau valoarea care o înlocuiește (în cazul imobilizărilor reevaluate).
	inventariere	valoarea de inventar	Această valoare se stabilește de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați; pentru stabilirea pierderilor din depreciere - s-au preluat reguli din IAS 36
	închidere	valoarea netă contabilă	Valoarea de intrare din care se scad amortizarea și alte deprecieri (modelul costului) sau valoare justă (în cazul reevaluării – valabilă doar pentru imobilizările corporale)
Imobilizări financiare	intrare	costul de achiziție	Imobilizările financiare pot fi cumpărate (cost) sau obținute prin aportul la capitalul altor firme
	ieșire	valoarea de intrare/înregistrare	La titlurile achiziționate în loturi, se aplică FIFO, LIFO sau costul mediu ponderat (CMP)
	inventariere	valoarea de inventar	
	închidere	valoarea netă contabilă	Titlurile pe termen lung – la cost minus ajustările pentru depreciere, indiferent dacă sînt cotate sau nu.
Stocuri	intrare	cost de achiziție, cost de producție, valoare justă sau valoare de aport, în funcție de modul de intrare	Pentru bunurile transferate la stocuri de la alte categorii de active, evaluarea se face la valoarea de înregistrare a activului dinainte de transfer.
	ieșire	valoarea de intrare	Pentru bunurile fungibile se aplică o metodă convențională: FIFO, LIFO, CMP, costuri prestabilite, metoda prețului cu amănuntul.

	inventariere	valoarea de inventar	După modelul IAS 2 , valoarea de inventar se numește valoare realizabilă netă.
	închidere	valoarea netă contabilă	valoarea de intrare (cost) minus ajustările pentru depreciere
Creanțe	intrare	valoarea nominală sau prețul de cumpărare	În cazul tranzacționării creanțelor, cel care le dobândește le contabilizează la nivelul sumei plătite pentru a le cumpăra, cel mai adesea mai puțin decât valoarea nominală.
	ieșire	valoarea de înregistrare	Este suma din soldul contului de creanță ieșită (poate fi alta decât cea de intrare, în cazul creanțelor în devize care se actualizează în funcție de evoluția cursului de schimb valutar).
	inventariere	valoarea de inventar	Valoarea probabilă de încasat.
	închidere	valoarea netă contabilă	Valoarea de înregistrare minus deprecierea constatată. Pentru creanțele în devize, se face actualizarea în funcție de cursul de schimb la închidere.
Investiții financiare pe termen scurt	intrare	preț de cumpărare sau cost de achiziție	Pentru titlurile admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție nu include costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor, în timp ce, pentru titlurile necotate, cheltuielile accesorii intră în cost.
	ieșire	valoarea de intrare/de înregistrare	La titlurile cumpărate în loturi și evaluate la cost, se aplică FIFO, LIFO sau CMP
	inventariere	valoarea de inventar	Titlurile tranzacționate se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare
	închidere	valoarea netă contabilă	Titlurile tranzacționate – la valoarea de inventar, cele necotate, la cost minus ajustările pentru depreciere
Datorii	intrare	valoarea nominală	
	ieșire	valoarea de înregistrare	Este suma din soldul contului de datorie decontată.
	inventariere	valoarea de inventar	Valoarea probabilă de plată
	închidere	valoarea netă contabilă	Pentru datoriile în devize, se face actualizarea în funcție de cursul de schimb la închidere.
Provizioane	intrare	valoarea estimată	
	ieșire	valoarea de înregistrare	
	inventariere	valoarea de inventar	
	închidere	valoarea netă contabilă	

**Tabel nr. 5 – Particularizări ale regulilor de evaluare pe categorii de active/datorii**

În OMFP 1802/2014, evaluarea contabilă a activelor și a datoriilor este dezvoltată pe mai multe paliere: mai întâi se stabilesc regulile generale de evaluare (într-un capitol distinct), după care se detaliază aceste reguli în secțiunile rezervate fiecărei categorii importante de active și de datorii. Toate aceste reguli sînt adeseori prezente în lucrările de contabilitate, motiv pentru care nu facem decât să centralizăm, în tabelul 5, caracteristicile esențiale din evaluarea fiecărei categorii semnificative de active și de datorii. Pentru fiecare element reținem patru momente

ale evaluării (intrare, ieșire, inventariere, bilanț sau închidere), chiar dacă în norma contabilă par să fie doar trei (secțiunea corespunzătoare din OMFP 1802/2014 cuprinde atât evaluarea la inventariere, cât și cea la închidere).

Cîteva precizări sînt utile în ceea ce privește unele elemente: avansurile, investiții nete în entități străine, instrumente financiare.

### **Reduceri comerciale pe facturi ulterioare**

În norma contabilă românească, din punct de vedere al ajustării prețurilor apărute inițial pe facturile de vânzare-cumpărare, se identifică două tipuri de reduceri:

- reduceri pe factura inițială;
- reduceri acordate/primate pe facturi ulterioare.

În cazul reducerilor din prima categorie (de pe factura inițială), regula contabilă este simplă: venitul (la vânzător) și costul (la cumpărător) sînt recunoscute la nivelul sumei nete, adică prețul din factură din care se scade suma aferentă reducerii.

În cazul reducerilor ulterioare, OMFP 1802/2014 complică lucrurile obligîndu-ne să identificăm mai multe situații, astfel:

- pentru vânzător, toate aceste reduceri ulterioare se contabilizează în contul 709 *Reduceri comerciale acordate*;

- pentru cumpărător, înainte de a stabili regimul contabil al reducerii, trebuie să verificăm la ce se referă reducerea:

- dacă este o reducere aferentă unei achiziții de servicii, atunci ajunge direct în 609 *Reduceri comerciale primite*;

- dacă este o reducere aferentă stocurilor, facem un nou test:

- dacă stocurile pentru care s-a primit reducerea nu se mai află în entitate, atunci reducerea se consemnează direct în 609 *Reduceri comerciale primit*;

- dacă mai există în entitate stocuri din lotul pentru care s-a primit reducerea, atunci costul acestor stocuri se va corecta (prin diminuare) cu partea aferentă lor din reducerea primită, mai puțin atunci cînd nu se pot obține informații suficiente pentru aceasta;

- dacă reducerea se referă la imobilizări identificabile achiziționate anterior, atunci aceste sume se asimilează unor subvenții primite și se eșalonează pe durata de amortizare a imobilizărilor respective (dacă imobilizările respective nu sînt identificabile, atunci reducerea ajunge direct a alte venituri de exploatare).

Aceste noi reguli introduse de OMFP 1802/2015 sînt într-un totuși justificate de principiile contabile, dar realizarea lor practică poate deveni dificilă și costisitoare, în măsura în care trebuie să identificăm cît mai precis tipurile de stocuri și cantitățile existente în entitate la data primirii reducerii, după care să modificăm costurile unitare ale acestora.

Pentru simplificare, contabilii pot să judece în ce măsură stocurile rămase sînt semnificative și, dacă valoarea acestora nu este semnificativă, atunci se poate accepta trecerea integrală a reducerii pe 609 *Reduceri comerciale primite*. Dacă, dimpotrivă, stocurile implicate sînt semnificative, atunci, în loc să ajustăm conturile de gestionarea a stocurilor (301, 302, 371

sau altele), putem crea un analitic al contului de diferențe de preț care să preia aceste reduceri și de unde să se treacă pe cheltuieli pe măsura consumului/vînzării stocurilor respective.

Exemplu: Pe 15.12.N, firma recepționează materii prime la cost total de 585.000 lei, TVA 19%. Pe factură sînt 10 poziții distincte de materii prime, cu cantități și prețuri unitare diferite. Pe 4.01.N+1, se primește o factură de reducere aferentă explicit achiziției de pe 15.12.N: valoarea totală a reducerii este de 11.000 lei. La data primirii reducerii, sistemul informațional al firmei poate identifica stocurile aferente care mai există în entitate: presupunem că mai sînt în stoc materii prime pentru 8 din cele zece poziții din factura inițială. După identificarea exactă a cantităților existente și după repartizarea reducerii pe fiecare din stocuri, considerăm că, din totalul de 11.000 lei, 8.250 lei ar trebui să corecteze costul unor stocuri existente, în timp ce diferența de 2.750 lei ajunge direct în 609. Consemnarea contabilă a reducerii primite se poate face astfel:

%	=	Furnizori	-	-13.090
609 Reduceri comerciale primite			-2.750	
308 Diferențe de preț la materii prime/Reduceri ulterioare (eventual, pe fiecare analitic de materie primă)			-8.250	
4426 TVA deductibilă			-2.090	

### Avansuri plătite/primate în devize

Creanțele și datoriile exprimate în devize se actualizează, în funcție de evoluția cursului de schimb, la fiecare închidere de lună. Același regim se aplică și disponibilităților, acreditivelor sau depozitelor în devize. Această actualizare este rezervată **elementelor monetare** exprimate în devize (cele enumerate mai sus). Din punct de vedere al definițiilor contabile, în categoria creanțelor și a datoriilor intră și avansurile plătite, respectiv, primite, inclusiv cele în valută. Din punct de vedere al actualizării în funcție de evoluția cursului de schimb valutar, OMFP 1802/2014 introduce o distincție mai clară între elementele monetare și cele nemonetare. Criteriul principal de separare este maniera în care se va face decontarea ulterioară. Astfel, dacă decontarea ulterioară a unei creanțe/datorii se va face în bani, atunci elementul respectiv este **monetar** și se actualizează la cursul de schimb. Dacă, dimpotrivă, decontarea ulterioară se va face în bunuri sau servicii, atunci elementul respectiv este **nemonetar** și nu se va actualiza la cursul de schimb. În această ultimă categorie se încadrează și avansurile primite, respectiv, plătite pentru achiziții/vînzări de bunuri și servicii. Deci, conturile 419 *Clienți – creditori* și 409 *Furnizori – debitori* nu se actualizează la cursul de schimb valutar pentru că sînt elemente nemonetare.

### Conectarea la utilități

OMFP 1802/2014 sistematizează reglementările cu privire la contabilizarea activelor care fac posibilă conectarea la utilități a unor clienți persoane juridice – aceste reglementări apăruseră inițial în OMFP 1690/2012 și completate de OMFP 2067/2013. Costurile suportate de firmele care se conectează la utilități (electricitate, apă, gaze etc.) se vor concretiza în active care aparțin furnizorilor/distribuitorilor de utilități și ale căror eforturi pentru dobîndirea acestor active sînt mici. Fiind vorba de active care se vor utiliza pe termen lung, furnizorul/distribuitorul – care le primește gratuit – le va contabiliza în contrapartidă cu un cont de venituri în avans (478 *Venituri*

în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți), exact ca pe o subvenție pentru investiții. La clientul viitor beneficiar al utilităților, în schimbul sumelor suportate pentru achitarea activelor prin care se conectează la utilități se contabilizează dreptul de a beneficia de conectarea respectivă, ca o imobilizare necorporală. Amortizarea acestei imobilizări necorporale se eșalonează pe perioada pentru care entitatea are dreptul de a utiliza rețelele respective, dacă această durată este specificată în contractele încheiate; dacă nu este stabilită o asemenea durată, amortizarea imobilizării necorporale se face pe durata de viață a instalațiilor de utilizare de la locul de consum.

**Exemplu:** Presupunem că o firmă suportă costuri de 210.000 lei pentru a se conecta la utilități furnizate de un singur distribuitor. Aceste lucrări de conectare se concretizează în construcții speciale de 120.000 lei și în echipamente de 90.000 lei. Contabilizarea la cei doi parteneri se poate prezenta astfel:

<i>La distribuitorul de utilități</i>				<i>La beneficiarul conectării la utilități</i>			
Factura primită de beneficiarul viitor al utilităților este de 210.000 lei, plus TVA (19%) de 39.900 lei. La beneficiar, putem evidenția mai multe analitice ale lui 205 <i>Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare</i> , în funcție de duratele de amortizare efective ale diverselor componente ale activelor de conectare sau un singur analitic, dacă prin contract se prevede dreptul de a primi utilități pe 40 ani.							
%	=	478	<u>210.000</u>	%	=	401	<u>249.900</u>
212			120.000	205			210.000
213			90.000	4426			39.900
Amortizarea începe în luna următoare punerii în funcțiune a activelor corporale la distribuitor și începând cu momentul în care drepturile dobândite de beneficiarul utilităților produc efecte. Construcțiile speciale ale distribuitorului se amortizează pe 40 de ani (amortizarea lunară devine 250 lei), iar echipamentele de conectare au o durată de 20 ani (amortizare lunară de 375 lei). La beneficiar, presupunem amortizarea imobilizării necorporale unitare pe 40 ani (amortizare lunară de 437,50 lei).							
6811	=	%	<u>625</u>	6811	=	2805	437,50
		2812	250				
		2813	375				
La distribuitor este necesară și consemnarea venitului din subvenția primită de la beneficiar, în sumă de 625 lei.							
478	=	7584	625				

Dacă distribuitorul a suportat și el o parte din costul imobilizărilor aferente conectării la utilități a clientului, atunci va avea o amortizare mai mare decât suma de trecut la venituri din subvenții pentru investiții.

### **Recunoașterea veniturilor din vânzarea de bunuri cu plata în rate**

În OMFP 1802/2014 se regăsește integrată o regulă introdusă de OMFP 1898/2013 și care vine să lămurească momentul recunoașterii veniturilor din unele vânzări. Astfel, se completează și explică prima condiție din cele ce trebuie îndeplinite pentru recunoașterea unui venit din vânzări de bunuri – atunci când ”entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și beneficiile care decurg din proprietatea asupra bunului”. Norma recunoaște acest transfer al riscurilor și beneficiilor poate să nu coincidă cu transferul de proprietate. În acest caz, contabilizarea venitului depinde de estimarea făcută de firma vânzătoare: dacă entitatea păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sînt recunoscute la data livrării. De exemplu, în cazul vânzării de bunuri cu plata în rate, cu transferul

dreptului de proprietate după plata ultimei rate, venitul este recunoscut la livrarea inițială a bunului, atunci când firma consideră că riscurile și beneficiile s-au transferat către cumpărător. Odată cu venitul se contabilizează și cheltuiala cu descărcarea gestiunii. Dacă, dimpotrivă, se consideră că nu s-a transferat către cumpărător majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente deținerii bunului, atunci venitul nu poate fi recunoscut la vânzare, ci, mai degrabă, se va eșalona pe durata contractului. În același timp, nu se poate descărca gestiunea cu un bun pentru care transferul riscurilor și beneficiilor nu s-a realizat, ceea ce înseamnă că el rămîne în contabilitatea vânzătorului care face, în fapt, un fel de închiriere. În acest caz, venitul se eșalonează ca orice chirie, în timp ce cheltuiala îmbracă forma amortizării bunului închiriat.

### **Achiziții de active în bloc**

Cele mai multe reguli prevăzute în normele contabile se referă la tratamentul activelor individuale: evaluare, intrare, ieșire, amortizare, depreciere etc. Totuși, dobîndirea de active/datorii se poate face și în bloc, adică se preia integral sau parțial o afacere sau o parte dintr-o afacere. În acest caz, OMFP 1802/2014 stabilește că pentru recunoașterea în contabilitate a activelor și datoriilor primite cu ocazia acestui gen de transfer, entitățile trebuie să procedeze la determinarea valorilor juste individuale ale elementelor primite și că aceasta se efectuează de către evaluatori autorizați. Avem deci două serii de valori:

- prețul plătit pentru dobîndirea afacerii (formată dintr-un grup de active, cărora și se adaugă eventual niște datorii);

și

- valorile juste individuale ale activelor/datoriilor preluate care, însumate dau și ele o valoare.

Dacă cele două serii de cifre sînt egale, atunci contabilizarea se face ușor. Dacă dimpotrivă prețul plătit nu este egal cu suma valorilor juste ale activelor/datoriilor (situația cea mai probabilă), atunci trebuie găsită o soluție pentru recunoașterea diferenței.

Norma contabilă românească spune că, dacă un astfel de transfer se referă la o afacere (un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii), atunci diferența este fond comercial. Nu se stabilește nimic pentru achiziția de bunuri în bloc și care nu reprezintă o afacere dar, putem presupune că diferența respectivă se poate repartiza proporțional pe fiecare activ individual preluat. O altă particularitate față de achizițiile individuale este că, dacă apar cheltuieli accesorii unei astfel de achiziții, acestea se lasă în sarcina perioadei, fără a se adăuga deci în vreun cost de achiziție.

Exemplu: Se cumpără un ansamblu de active<sup>4</sup> cu prețul total de 1.500.000 lei, iar contractul și factura sînt făcute pe această sumă globală, fără detalieri privind activele individuale. Comisioanele aferente achiziției sînt de 11.000 lei. Pentru contabilizarea achiziției, firma apelează la un evaluator care identifică următoarele valori juste individuale: teren 400.000 lei, clădire 650.000 lei, utilaj 235.000 lei.

Pentru contabilizare, vom considera cele două situații în care se poate încadra achiziția:

a) ansamblul cumpărat reprezintă o afacere, deci diferența se duce la fond comercial;

---

<sup>4</sup> Astfel de achiziții pot apărea în situații diverse: insolvență, lichidare, restructurări de alt tip etc.

b) grupul de active cumpărat nu reprezintă o afacere, ci se integrează în celelalte activități ale firmei dobânditoare.

În această ultimă variantă, diferența de  $1.500.000 - (400.000 + 650.000 + 235.000) = 1.500.000 - 1.285.000 = 215.000$  lei trebuie repartizată proporțional pe fiecare activ individual. Pentru aceasta stabilim un coeficient de repartizare  $215.000 / 1.285.000 = 0,167315$  și îl aplicăm fiecărei valori individuale, obținând diferența repartizată de  $400.000 \times 0,167315 = 66.926$  lei,  $650.000 \times 0,167315 = 108.755$  lei, respectiv  $235.000 \times 0,167315 = 39.319$  lei<sup>5</sup>. Aceste sume se adaugă la valorile juste pentru a obține valorile de înregistrare.

<i>a) cu fond comercial</i>				<i>b) fără fond comercial</i>			
%	=	404	<u>1.500.000</u>	%	=	404	<u>1.500.000</u>
211			400.000	211			466.926
212			650.000	212			758.755
213			235.000	213			274.319
207			215.000				

La astfel de achiziții de active în bloc, evaluarea individuală trebuie să țină cont și de destinația pe care cumpărătorul o va da activelor dobândite. Dacă, de exemplu, grupul de active cuprinde o clădire și intenția este demolarea acestea, atunci valoarea ei justă n-ar trebui să fie prea mare. De asemenea, e posibil să intervină și considerente de altă natură, cum ar fi efectul fiscal sau efectul asupra performanței afișate a firmei<sup>6</sup>.

### **Stimulente acordate/primate la contracte de închiriere**

În OMFP 1802/2014 apare, după prezentarea regulilor privind operațiunile de leasing, o parte distinctă rezervată stimulentele acordate/primate în cadrul contractelor de închiriere. Sursa de inspirație este SIC 15 *Contracte de leasing operațional – Stimulente*. Esența acestei reguli constă în aceea că stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de închiriere nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept ”parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului (...), indiferent de natura stimulentei, de forma sau de momentul în care se face plata”. Pentru exemplificare, ne imaginăm un contract de închiriere pe 24 de luni, în care închirietorul stabilește o chirie lunară de 1.000 lei, dar oferă trei luni gratuite: prima, a 13-a și ultima. Până la 31.12.2014, în conformitate cu OMFP 3055/2009, consemnarea chiriei (la ambele părți implicate) se făcea la nivelul sumelor facturate de câte 1.000 lei, în cele 21 de luni în care avea loc facturarea. Începând cu 2015, venitul lunar al proprietarului (și cheltuiala chiriașului) trebuie să țină seama de stimulentele intervenite, așa încât vor avea un nivel diferit de ceea ce apare în factură (atunci când există factură). OMFP 1802/2014 recomandă eșalonarea liniară a stimulentele, dar nu exclude repartizarea lor pe o altă bază sistematică. În exemplul nostru, presupunem eșalonarea liniară, ceea ce ne conduce la următoarele calcule:

- suma totală aferentă contractului:  $21 \times 1.000 = 21.000$  lei;

<sup>5</sup> Se poate și mai simplu (ca număr de calcule):  $1.500.000 / 1.285.000 = 1,67315$ , coeficient pe care-l aplicăm fiecărei valori juste individuale pentru a obține direct suma de contabilizat:  $400.000 \times 1,67315 = 466.926$  lei,  $650.000 \times 1,67315 = 758.755$  lei, respectiv  $235.000 \times 1,67315 = 274.319$  lei.

<sup>6</sup> Aceste raționamente încalcă regula de neutralitate a informației contabile, dar putem presupune că există tentația de a apela la ele. Astfel, dacă vrem să trecem pe cheltuieli cât mai repede o parte cât mai mare din cost, atunci se poate sugera ca cea mai mare parte a sumei plătite să ajungă în costul activelor care se amortizează cel mai repede.



- venitul/cheltuiala pentru fiecare lună a contractului:  $21.000 / 24 = 875$  lei/lună.

Pentru că în prima lună nu se facturează nimic, dar trebuie să contabilizăm venit (respectiv, cheltuială), folosim contul 418 *Clienți – facturi de întocmit*, respectiv 408 *Furnizori – facturi nesosite*. După ce soldurile acestor conturi se vor fi închis, echilibrarea sumei din factură (1.000 lei) cu valoare venitului/cheltuielii se poate face cu 472 *Venituri înregistrate în avans*, respectiv 471 *Cheltuieli înregistrate în avans*. Succesiunea de articole contabile devine:

<i>La închirietor</i>			<i>La chiriaș</i>		
În prima lună: nu avem factură, dar venitul/cheltuiala este de 875 lei					
418	=	706	875	612	= 408 875
În a doua lună avem factură de 1.000 lei, dar venitul/cheltuiala se limitează la 875 lei:					
411	=	%	<u>1.000</u>	%	= 401 <u>1.000</u>
		706	875	612	875
		418	125	408	125
Aceeși înregistrare ca în luna a doua se face și în următoarele 6 luni (din luna 3 pînă în luna 8), astfel încît la sfîrșitul lunii a 8-a, contul 408 se va fi închis. Deci, în luna a 9-a, pentru a regla venitul/cheltuiala, vom începe să folosim conturile de venituri/cheltuieli în avans:					
411	=	%	<u>1.000</u>	%	= 401 <u>1.000</u>
		706	875	612	875
		472	125	471	125
Aceeși înregistrare se va face pînă în luna a 12-a inclusiv, la sfîrșitul căreia soldul conturilor 471/472 ajunge la $4 \times 125 = 500$ lei. În luna 13 nu avem factură, deci înregistrarea se va face închizînd conturile de venit/cheltuială în avans (cu 500 lei) și punînd diferența de pînă la 875 lei în 418/408:					
%	=	706	<u>875</u>	612	= % <u>875</u>
472			500	471	500
418			375	408	375
La începutul lunii a 14-a, soldul conturilor 418/408 este de 375 lei și în cursul lunii se facturează din nou 1.000 lei, diminuînd conturile 418/408:					
411	=	%	<u>1.000</u>	%	= 401 <u>1.000</u>
		706	875	612	875
		418	125	471	125
Aceeși înregistrare se face în lunile 15 și 16, iar la sfîrșitul acesteia din urmă conturile 418/408 se închid, urmînd ca, din luna 17 să folosim din nou 472/471 (pînă în luna 23 inclusiv):					
411	=	%	<u>1.000</u>	%	= 401 <u>1.000</u>
		706	875	612	875
		472	125	471	125
La sfîrșitul lunii 23, soldul conturilor 472/471 ajunge la $125 \times 7 = 875$ lei, care se vor trece la venituri/cheltuieli în luna 24, cînd nu mai avem factură:					
472	=	706	875	612	= 471 875

Poate apărea și situația în care furnizorul și clientul serviciului să opteze pentru un ritm diferit de eșalonare a stimulentelelor pe durata contractului.

### Programe de fidelizare a clienților

Contabilizarea programelor de fidelizare a clienților (acordarea de puncte cadou) nu este reglementată pentru prima dată de OMFP 1802/2014 – erau precizări în acest sens în OMFP 3055/2009, precizări înlocuite de OMFP 1898/2013. În fapt, regula actuală identifică două situații diferite în ceea ce privește gestionarea de către furnizor a punctelor-cadou acordate: dacă furnizorul are posibilitatea de a cunoaște unele elemente aferente acestor tranzacții (valoarea punctelor cadou acordate și a celor onorate, termenele la care expiră valabilitatea acestora) atunci contabilizarea se face diferit de situația în care nu se pot identifica aceste

elemente. În primul caz, valoarea punctelor cadou acordate se contabilizează la venituri în avans, urmînd să devină venituri ale perioadei atunci cînd furnizorul oferă efectiv reducerea/premiul promis prin intermediul acordării de puncte. Dacă, dimpotrivă identificarea punctelor nu este asigurată, atunci valoarea estimată a punctelor acordate se contabilizează ca provizioane la data acordării. O variantă simplificată a contabilizării acestui gen de tranzacție se prezintă în exemplul următor: presupunem că, în cursul lunii curente, firma facturează servicii de 12.000 lei și că valoarea estimată a punctelor-cadou acordate cu această ocazie este de 250 lei; presupunem, de asemenea, că la facturare se îndeplinesc condițiile de acordare a punctelor. După cîteva luni, punctele sînt consumate de clienți care beneficiază de reducere la o vînzare de servicii a cărei valoare totală, înainte de consumarea punctelor, de ridică la 5.000 lei.

<i>Punctele se pot evidenția pe fiecare client în parte</i>				<i>Nu se pot evidenția prea detaliat punctele acordate</i>				
Vînzarea inițială cu o sumă facturată de 10.000 lei (facem abstracție de TVA, al cărei regim nu are nimic special în acest caz – exigibilitatea apare la facturare și baza de calcul este suma din factură, fără luarea în considerare a acordării punctelor)								
411	=	%	<u>12.000</u>	și	411	=	704 12.000	
		704	11.750					
		472	250		6812	=	1518 250	
La vînzarea ulterioară de servicii de 5.000 de lei, pentru care clienții aleg să beneficieze de reducerea aferentă punctelor deținute, totalul de plată din factură este de 5.000 – 250 = 4.750 lei (facem în continuare abstracție de TVA, a cărei bază de calcul este suma netă rămasă de plată)								
411	=	704	4.750	și	411	=	704 4.750	
și					și			
472	=	704	250	1518	=	7812 250		

Dacă acordarea punctelor depinde în mod esențial de alt eveniment decît facturarea – de exemplu, încasarea facturii – atunci putem să ne imaginăm că înregistrarea inițială se va fi făcut, în primul caz, la un nivel al venitului de 12.000 lei, urmînd ca la încasare să se transfere (prin stornare sau direct) 250 lei din 704 în 472.

### **Notele explicative în OMFP 1802/2014**

Cifrele furnizate de entități în bilanț, contul de profit și pierdere, fluxuri de trezorerie și variația capitalurilor proprii sînt foarte utile celor care doresc să se informeze. În plus față de datele specifice fiecăreia din aceste componente a situațiilor financiare, firma trebuie să prezinte cu claritate și ori de cît ori este necesar, elemente precum:

- denumirea entității care face raportarea;
- faptul că situațiile financiare anuale sînt individuale (la nivelul unei persoane juridice) sau consolidate (pentru un grup de întreprinderi);
- data închiderii sau perioada la care se referă situațiile financiare anuale<sup>7</sup>;
- moneda în care sînt întocmite situațiile financiare anuale;
- exprimarea cifrelor incluse în raportare (de exemplu, lei, mii lei, milioane etc).

Pentru a completa și detalia aceste informații, precum și pentru a preciza cadrul general de raportare, entitățile sînt obligate să prezinte, în situațiile financiare, și un capitol important numit **note explicative**. Din punct de vedere al dimensiunilor, este foarte probabil ca notele să

<sup>7</sup> Conform legii românești a contabilității, exercițiul financiar are 12 luni și poate fi diferit de anul calendaristic.

ocupe mult mai multe pagini decât celelalte patru componente. OMFP 1802/2014 stabilește că notele explicative trebuie:

a) să prezinte informații despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale și despre politicile contabile folosite;

b) să ofere informații suplimentare care nu sînt prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere și, după caz, în situația modificărilor capitalurilor proprii și/sau situația fluxurilor de numerar, dar sînt relevante pentru înțelegerea oricăror dintre acestea.

În notele explicative la situațiile financiare, toate entitățile prezintă, în plus față de informațiile cerute conform altor dispoziții ale OMFP 1802/2014, detalii referitoare la următoarele:

a) politicile contabile adoptate, inclusiv: bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente; conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevăzute de reglementările naționale; orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate;

b) dacă imobilizările corporale sînt evaluate la valori reevaluate, atunci este necesar un tabel cu modificările diferenței din reevaluare și regimul lor fiscal, precum și valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă imobilizările corporale nu ar fi fost reevaluate;

c) dacă instrumentele financiare sînt evaluate la valoarea justă, se prezintă ipotezele semnificative care stau la baza modelelor și tehnicilor de evaluare, modificările de valoare contabilizate direct la venituri și la cheltuieli, precum și modificările incluse în rezervele de valoare justă; pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații despre aria și natura instrumentelor și un tabel care să prezinte mișcările recunoscute direct în capitalurile proprii, în cursul exercițiului financiar;

d) valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active și datorii contingente neincluse în bilanț, indicînd natura și forma oricărei garanții reale care a fost acordată; separat de acestea, sînt prezentate orice angajamente privind pensiile și entitățile afiliate sau asociate;

e) suma avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere, cu indicarea ratelor dobînzii, a principalelor condiții și a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a renunțat, precum și a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie;

f) cuantumul și natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență excepțională;

g) sumele datorate de entitate care devin exigibile după o perioadă mai mare de cinci ani, precum și valoarea totală a datoriilor entității acoperite cu garanții reale depuse de aceasta, cu indicarea naturii și formei garanțiilor;

h) numărul mediu de angajați în cursul exercițiului financiar.

Notele explicative la bilanț și la contul de profit și pierdere respectă ordinea în care sînt prezentate elementele în bilanț și în contul de profit și pierdere. Notele explicative se prezintă sistematic și pentru fiecare element semnificativ din situațiile financiare anuale trebuie să existe informații aferente în notele explicative.

## **Politici contabile**

Conform definițiilor din norma contabilă românească, copiate din IAS 8, **politicile contabile**

reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale. Definiția este foarte ambiguă, așa încât OMFP 1802/2014 ne dă și o listă cu exemple de politici contabile pe care le comentăm în tabelul 6.

<i>Exemplul explicit de politică contabilă din OMFP 1802/2014</i>	<i>Observații</i>
1. Reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora	
2. Înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sînt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată	Acestea reprezintă exemple clare de politici contabile. Aplicarea fiecărei metode în parte duce la cifre contabile diferite.
3. Alegerea metodei de evaluare a stocurilor	
4. Contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent	Efectele inventarului intermitent/permanent asupra evaluării stocurilor, respectiv asupra prezentării în situațiile financiare sînt identice, deci încadrarea la politici contabile este mai puțin semnificativă.
etc.	
<i>Pînă în noiembrie 2018, alegerea metodei de amortizare era și politică contabilă și estimare contabilă, în același timp. Odată cu intrarea în vigoare a OMFP 3456/2018, s-a corectat această suprapunere și tot ce ține de amortizare (durată și metodă) se încadrează la estimări contabile.</i>	

**Tabel nr. 6 – Exemple de politici contabile în OMFP 1802/2014**

Politicile contabile sînt aprobate de administratorul entității și se regăsesc, alături de alte elemente, în manualul de proceduri contabile. Odată alese, politicile contabile trebuie aplicate în mod consecvent, în vederea asigurării comparabilității în timp a informației contabile. Totuși, modificări de politici contabile pot fi determinate de:

- obținerea unor informații credibile și mai relevante;
- schimbări excepționale intervenite în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea:
  - admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entității sau retragerea lor de la tranzacționare;
  - schimbarea acționariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informații mai fidele;
  - fuziuni și divizări efectuate la valori contabile, caz în care se impune armonizarea politicilor contabile ale societății absorbite cu cele ale societății absorbante etc.

Nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

- a) aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă, ca fond, de cele care au avut loc anterior; și
- b) aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.

Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiilor financiare precedente se înregistrează **pe seama rezultatului reportat** (contul 1173 *Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile*), dacă efectele modificării pot fi cuantificate. Această contabilizare a schimbării metodei ar trebui să conducă la cifrele la care s-ar fi ajuns dacă noua metodă s-ar fi aplicat dintotdeauna. Efectele modificării politicilor contabile aferente

exercițiului financiar curent se contabilizează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri ale perioadei. Dacă efectul modificării politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele trecute, modificarea politicilor contabile se efectuează pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar curent și exercițiile financiare următoare celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile.

În cazul modificării unei politici contabile, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum și motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității. Aplicarea principiului intangibilității interzice modificarea cifrelor contabile publicate pentru exercițiile precedente, chiar dacă noua politică are efecte semnificative.

În IFRS, regulile privind alegerea și modificarea politicilor contabile sînt mai detaliate, dar esența lor este cea preluată în norma românească. Spre deosebire de norma românească, în IFRS nu se aplică principiul intangibilității, deci schimbarea de politică contabilă duce la modificarea cifrelor publicate în exercițiul precedent (la fel ca în cazul corectării erorilor semnificative aferente exercițiilor precedente).

### **Trecerea de la reevaluarea imobilizărilor la modelul costului**

Opțiunea pentru reevaluarea imobilizărilor corporale este una frecventă în cazul firmelor românești. Motivele au fost legate de evoluția prețurilor, de nevoia de a crește capitalurile proprii, de stimulente fiscale diverse. Pînă în 2015, multe firme reevalau doar construcțiile (și, eventual, terenurile), motivul principal fiind impozitul pe clădiri care se aplica în cote mult mai mari în lipsa unei reevaluări în ultimii trei ani. Dintre firmele românești cotate pe piața reglementată (și care aplică IFRS în contabilitatea individuală – 85 de observații), 81% reevalau cel puțin o categorie de imobilizări corporale (informație din situațiile financiare pe 2017). Dintre acestea, aproape jumătate reevalau doar clădirile și, eventual, terenurile - putem presupune că această opțiune a fost reținută pentru motive de impozite locale pe clădiri. În cazul firmelor cotate la BVB pe segmentul AeRO (aplică normele contabile românești) și pentru care am avut informații financiare 2017 disponibile (282 de firme), am găsit date privind politicile contabile aplicabile imobilizărilor corporale în 223 de cazuri, dintre care 77% reevalau imobilizări corporale – aproape 70 din acestea reevalau doar construcțiile și, eventual, terenurile.

Opțiunea pentru reevaluare este o modificare de politică contabilă, dacă firma aplica înainte modelul costului. Contabilizarea consecințelor acestei opțiuni este simplă și am prezentat mai sus cîteva exemple în acest sens.

Schimbarea codului fiscal valabilă din 2016 a deconectat reevaluarea fiscală a clădirilor de reevaluarea contabilă, ceea ce a creat premisele pentru renunțarea la politica contabilă a reevaluării imobilizărilor corporale. Ce se întîmplă dacă firma decide să renunțe la reevaluare pentru unele categorii de imobilizări? Este și această renunțare o schimbare de politică contabilă? Răspunsul pe care îl găsim în normele contabile este afirmativ – renunțarea la reevaluare reprezintă o schimbare de politică contabilă și, la prima vedere ar trebui să-i aplicăm regulile generale privind schimbarea politicilor. Asta ar însemna să facem în așa fel încît nou

politică (modelul costului) să pară că se aplică dintotdeauna, adică să anulăm retrospectiv efectele reevaluărilor pentru toate exercițiile anterioare pentru care se furnizează date. Acest tratament ar fi dificil de aplicat și, pentru a simplifica lucrurile, norma contabilă românească – OMFP 4160/2015 care completează (și) în acest sens OMFP 1802/2014 – stabilește o excepție de la regula generală. Astfel, entitățile care decid să treacă, în cazul imobilizărilor corporale, de la metoda reevaluării la metoda costului, trebuie să facă în așa fel încât să închidă contul 105 *Rezerve din reevaluare*. Ajustarea sumelor din 105 *Rezerve din reevaluare* se realizează în funcție de modalitatea în care, pe perioada în care a fost efectuată reevaluarea, s-a făcut disponibilizarea diferenței din reevaluare prin transferul ei la 1175 *Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*, astfel:

a) entitățile care au optat pentru transferul de la 105 la 1175 pe măsura amortizării imobilizării reevaluate, închid contul 105 *Rezerve din reevaluare* pe seama imobilizării căreia îi corespunde rezerva respectivă (105 = 21X);

b) entitățile care optat pentru calea aparent mai simplă a transferului de la 105 la 1175 la scoaterea din funcțiune a imobilizării reevaluate au o misiune ceva mai complicată, care se îndeplinește în doi pași:

- transferă mai întâi din 105 la 1175 diferența din reevaluare aferentă amortizării deja contabilizate a imobilizării reevaluate;
- suma rămasă în 105 se închide prin diminuarea directă a soldului contului de imobilizare implicat (105 = 21X).

Norma contabilă mai precizează că entitățile care decid să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului (în cazul imobilizărilor corporale), trebuie să verifice ca aplicarea acestei opțiuni să nu conducă la subevaluarea activelor respective, față de valoarea care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă acele imobilizări corporale nu ar fi fost reevaluate. Din această ultimă precizare putem înțelege că limita minimă pînă la care putem coborî cu valoarea de înregistrare a imobilizării pentru care se renunță la reevaluare este valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns dacă nu se făcea nici un fel de reevaluare. Pentru imobilizările puse în funcțiune mai recent, această regulă pare acceptabilă. Dimpotrivă, pentru imobilizările a căror reevaluare s-a făcut după amortizarea lor integrală sau pentru cele a căror punere în funcțiune a avut loc cu mult timp în urmă ori în perioada cu creșteri de semnificative de prețuri (anii 1990 și prima parte a anilor 2000, pînă prin 2003), valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns în lipsa oricărei reevaluări ar fi zero sau foarte mică.

Exemplu: O imobilizare corporală (instalație tehnologică) este pusă în funcțiune în septembrie N. Valoarea de intrare este de 300.000 lei și amortizarea se face liniar pe 10 ani. La 31.12.N+1, firma decide reevaluarea imobilizării respective<sup>8</sup>, iar la sfîrșitul exercițiului N+4 se renunță la reevaluare, trecîndu-se înapoi la modelul costului. Evoluția valorii nete contabile și a valorilor juste ale imobilizării respective se prezintă în tabelul 7. Amortizarea anuală calculată pe baza datelor inițiale este de 30.000 lei, adică 2.500 lei/lună.

---

<sup>8</sup> Și a întregii categorii din care face partea imobilizarea în cauză.

Anul	Amortizare anuală, fără reevaluare și depreciere	Amortizare cumulată, fără reevaluare și depreciere	VNC, fără reevaluare și depreciere	Valoare justă la închidere	Diferență din reevaluare netă la închidere
0	1	2	3=300.000 – col.2	4	5=4-3
N (3 luni)	7.500	7.500	292.500	n.a.	n.a.
N+1 (12 luni)	30.000	37.500	262.500	290.000	27.500
N+2 (12 luni)	30.000	67.500	232.500	255.000	22.500
N+3 (12 luni)	30.000	97.500	202.500	227.000	24.500
N+4 (12 luni)	30.000	127.500	172.500	192.000	19.500
...	...	...	...	...	...
Total	300.000	-	-	-	-

**Tabel nr. 7 – Evoluția unor valori privind o imobilizare reevaluată și în cazul căreia se renunță la reevaluare**

Calculule și reflectarea contabilă a operațiunilor specifice se vor prezenta în cele două variante de tratament al rezervei din reevaluare<sup>9</sup>:

- disponibilizarea rezervei din 105 pe măsura amortizării imobilizării;
- trecerea integrală la rezultat reportat la scoaterea din funcțiune a imobilizării.

În tabelul 8, cele două serii de calcule sînt prezentate în paralel; optăm pentru contabilizarea reevaluării prin anularea amortizării cumulate.

Data	Trecerea eșalonată de la 105 la 1175	Trecerea de la 105 la 1175 la scoaterea din funcțiune
	Diferența din reevaluare apărută la această închidere este de 27.500 lei. Contabilizarea este simplă: - anulăm amortizarea cumulată: 2813 = 213 37.500	
31.12. N+1	- adăugăm diferența favorabilă din reevaluare: 213 = 105 27.500	
	Soldurile după reevaluare sînt: 213: 290.000 lei, 2812: 0; 105: 27.500 lei. Pentru anul următor (N+2), amortizarea lunară se recalculează la 290.000 / (10 x 12 – 3 – 12) = 290.000 / 105 = 2.762 lei, adică o amortizare anuală de 33.144 lei, aceeași în ambele variante.	
N+2	- contabilizarea amortizării anuale: 6811 = 2813 33.144 - disponibilizarea unei părți din rezerva din reevaluare, proporțional cu amortizarea calculată: 12 x (27.500 / 105) = 12 x 262 = 3.144: 105 = 1175 3.144	- contabilizarea amortizării anuale: 6811 = 2813 33.144
31.12. N+2	Soldurile semnificative ajung la: 213: 290.000 lei, 2813: 33.144 lei, 105: 24.356 lei. VNC este de 290.000 – 33.144 = 256.856 lei și, comparată cu valoarea justă de 255.000 lei, ne conduce la o depreciere de 1.856 lei <sup>10</sup> . Soldul lui 105 este suficient pentru a suporta această depreciere: 2813 = 213 33.144 105 = 213 1.856	Nu am disponibilizat rezervă din reevaluare, așa că soldurile care ne interesează sînt de: 213: 290.000 lei, 2813: 33.144 lei; 105: 27.500 lei. Valoarea netă contabilă, valoarea justă și diferența din depreciere sînt aceleași ca la prima variantă, așa că înregistrările sînt și ele identice: 2813 = 213 33.144 105 = 213 1.856

<sup>9</sup> Am precizat deja că recomandăm prima variantă, din motive de acuratețe a calculelor și din motive de suprapunere pe regula fiscală potrivit căreia rezerva din reevaluare se impozitează eșalonat pe măsura amortizării imobilizării reevaluate.

<sup>10</sup> În ambele variante, suma de 1.856 lei este impozabilă: va apărea în declarația de impozit pe profit (cod 101) la rîndul de *Elemente similare veniturilor*.

	Soldurile după reevaluare: 213: 255.000 lei, 2813: 0; 105: 22.500 lei <sup>11</sup> .	Soldurile după reevaluare: 213: 255.000 lei, 2813: 0; 105: 25.644 lei.
	Amortizarea recalculată este aceeași în ambele variante: $255.000 / (105-12) = 255.000 / 93 = 2.742$ lei/lună, adică 32.904 lei pe an:	
N+3	6811 = 2813 32.904 - disponibilizarea părții din rezerva din reevaluare: $12 \times (22.500 / 93) = 12 \times 242 = 2.904$ : 105 = 1175 2.904	- contabilizarea amortizării anuale: 6811 = 2813 32.904
31.12. N+3	Soldurile semnificative ajung la: 213: 255.000 lei, 2813: 32.904 lei, 105: 19.596 lei. VNC este de 255.000 – 32.904 = 222.096 lei și, comparată cu valoarea justă de 227.000 lei, ne conduce la o apreciere de 4.904 lei: 2813 = 213 32.904 213 = 105 4.904 Soldurile după reevaluare: 213: 227.000 lei, 2813: 0; 105: 24.500 lei.	Soldurile care ne interesează sînt de: 213: 255.000 lei, 2813: 32.904 lei; 105: 25.644 lei. Valoarea netă contabilă, valoarea justă și diferența din depreciere sînt aceleași ca la prima variantă: 2813 = 213 32.904 213 = 105 4.904 Soldurile după reevaluare: 213: 227.000 lei, 2813: 0; 105: 30.548 lei.
	Amortizarea recalculată pentru N+4: $227.000 / (93-12) = 227.000 / 81 = 2.802$ lei/lună, adică 33.624 lei pe an:	
N+4	6811 = 2813 33.624 - disponibilizarea părții din rezerva din reevaluare: $12 \times (24.500 / 81) = 12 \times 302 = 3.624$ lei: 105 = 1175 3.624	- contabilizarea amortizării anuale: 6811 = 2813 33.624
	Se renunță la reevaluare, deci trebuie să se închidă contul 105 <i>Rezerve din reevaluare</i> .	
31.12. N+4	Soldurile la închidere, înainte de schimbarea metodei, sînt: 213: 227.000 lei; 2813: 33.624 lei; 105: 20.876 lei. Efectele schimbării metodei se concretizează, conform OMFP 4160/2015, în închiderea contului 105: 105 = 213 20.876 Soldurile, după această operațiune, sînt: 213: 227.000 – 20.876 = 206.124 lei; 2813: 33.624 lei; 105: 0. Valoarea netă contabilă devine egală cu $206.124 - 33.624 = 172.500$ lei, adică exact cît ar fi fost dacă nu se aplica nici un fel de reevaluare (vezi tabelul 7).	Soldurile la închidere, înainte de schimbarea metodei, sînt: 213: 227.000 lei; 2813: 33.624 lei; 105: 30.548 lei. Pentru contabilizarea renunțării la reevaluare, este necesar să stabilim cît din 105 se duce în 1175: OMFP 4160/2015 spune că transferul se referă la ”rezerva corespunzătoare sumelor amortizate din valoarea imobilizării”. Dacă stabilim suma proporțional cu amortizarea trebuie să ne lămurim care amortizare: de la punerea în funcțiune sau doar de după reevaluare. Optăm pentru a doua variantă: de la începutul exercițiului N+2 și pînă la 31.12.N+4 sînt 36 de luni din 105. Rezultă o pondere de 0,342857. Aplicînd ponderea la soldul lui 105, obținem $0,342857 \times 30.548 = 10.474$ lei: 105 = 1175 10.474 Rămîne în 105 o sumă de $30.548 - 10.474 = 20.074$ , pe care o scădem din 213: 105 = 213 20.074 În 213 ajungem la $227.000 - 20.074 = 206.926$ lei și luînd în considerare amortizare de 33.624, obținem o valoare netă contabilă de $209.926 - 33.624 = 173.302$ lei, sumă mai mare decît valoarea la care s-ar fi ajuns dacă nu se făcea nicio reevaluare.

**Tabel nr. 8 – Contabilizarea trecerii de la reevaluare la modelul costului, în două variante**

Rezultatele la care am ajuns în tabelul 8, în cele două variante, nu sînt identice. În ceea ce ne privește, credem că prima variantă este mai bună. Astfel, chiar dacă firma a optat pentru transferul de la 105 la 1175 la scoaterea din funcțiune, sîntem de părere că ar trebui ca anularea rezervei din reevaluare să se facă ducînd valoarea netă contabilă la suma la care s-ar fi ajuns în

<sup>11</sup> Soldul lui 105 corespunde diferenței nete din reevaluare pe care am calculat-o în tabelul 7. În varianta a doua, nu mai avem această corespondență și nu prea mai putem face verificarea corectitudinii reflectărilor contabile...



lipsa oricărei reevaluări, indiferent de ce rezultă din calculele privind amortizarea. În exemplul din tabelul 9, anularea diferenței din reevaluare s-ar face pe baza următoarelor calcule:

- valoarea netă contabilă a imobilizării reevaluate:  $227.000 - 33.624 = 193.376$  lei;
- valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns în lipsa reevaluării (din tabelul 7): 172.500 lei;
- suma cu care scade contul de rezerve din reevaluare ( $105=213$ ):  $193.376 - 172.500 = 20.876$  lei (exact ca în prima versiune);
- suma pe care o transferăm la rezultatul reportat ( $105 = 1175$ ): soldul lui 105 din care scădem suma precedentă:  $30.548 - 20.876 = 9.672$  lei.

### Evenimente ulterioare închiderii

Între data închiderii (31 decembrie pentru cele mai multe firme românești) și data la care situațiile financiare ajung la dispoziția utilizatorilor este posibil să apară evenimente ale căror efecte să influențeze datele raportate la închidere. În IFRS, există IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*, prin care se reglementează modul în care aceste evenimente trebuie luate în considerare, în sensul ajustării sau nu a situațiilor financiare pentru exercițiul raportat. OMFP 1802/2014 a preluat în bună măsură elementele din IAS 10 și deci firmele românești trebuie să respecte norme compatibile cu cele internaționale.

Primul lucru pe care trebuie să-l lămurască aceste norme este intervalul în care apar evenimentele de care trebuie ținut seama. Formularea explicită din OMFP 1802/2014 este ”evenimentele ulterioare datei bilanțului sînt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sînt autorizate pentru emiteră”. Autorizarea pentru emiteră înseamnă aprobarea acestor situații spre publicare, de către persoana sau persoanele care au răspunderea administrării efective a firmei (administrator, consiliu de administrație, consiliu director sau alte funcții de conducere).

Este posibil ca unele firme, îndeosebi cele cotate la bursă, să publice informații selectate cu titlu de raportări preliminare, înainte de aprobarea situațiilor financiare definitive spre emiteră. Această publicare de informații preliminare nu afectează durata intervalului în care apar evenimente ulterioare eligibile.

Conform normelor contabile, evenimentele din intervalul eligibil se clasifică în două categorii<sup>12</sup>:

- 1) evenimente care infirmă sau confirmă estimări sau evaluări la data închiderii și care conduc obligatoriu la ajustarea situațiilor financiare;
- 2) evenimente noi, fără efecte asupra sumelor raportate în situațiile financiare.

Pentru **prima categorie de evenimente**, este necesar să se revină la închidere și să se corecteze sumele prezentate în conturi. Exemplele pe care ni le oferă normele în acest sens se referă la:

<sup>12</sup> Am reformulat textul din norme (inspirîndu-ne din versiunile 2016 în engleză și în franceză ale IFRS), pentru că, atît în versiunea românească a IAS 10, cît și în OMFP 1802/2014, formularea pare anevoioasă, probabil datorită unei traduceri mai puțin reușite. Astfel, avem în textele oficiale:

- evenimente ”care fac dovada condițiilor care existau la finalul perioadei de raportare”;

- evenimente ”care oferă indicații despre condiții apărute ulterior perioadei de raportare”.

- soluționarea ulterioară datei bilanțului a unui litigiu care confirmă că o entitate are o obligație prezentă la data bilanțului; entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoaște un nou provizion;

- falimentul unui client, survenit ulterior datei bilanțului, confirmă de obicei că la data bilanțului exista o pierdere aferentă unei creanțe comerciale și, în consecință, entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a creanței comerciale;

- descoperirea de fraude sau erori ce arată că situațiile financiare anuale sînt incorecte;

- vînzarea stocurilor imediat după data închiderii poate oferi o informație cu privire la valoarea realizabilă netă a acestora pe care ar fi trebuit ca entitatea să o rețină ca valoare de inventar;

- determinarea ulterioară perioadei de raportare a costului activelor cumpărate sau a încasărilor din activele vîndute înainte de finalul perioadei de raportare (de exemplu, reduceri comerciale și financiare acordate, respectiv primite, după încheierea exercițiului financiar);

- determinarea, după data închiderii, a valorii primelor și a altor drepturi cuvenite angajaților pentru exercițiul financiar încheiat, dacă entitatea are obligația de a plăti aceste sume.

- obținerea de informații ulterior datei închiderii care indică faptul că active (altele decît stocurile și creanțele) au fost depreciat la finalul perioadei de raportare sau că valoarea unei pierderi din depreciere anterior recunoscută, aferentă activului respectiv, trebuie ajustată;

- apariția de informații care să confirme sau să infirme valorile juste ale activelor imobilizate pentru care se reține modelul valorii juste.

În cea de-a **doua categorie de evenimente** – evenimente noi, care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare – OMFP 1802/2014 include diminuarea valorii de piață a valorilor mobiliare, în intervalul de timp dintre data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sînt autorizate pentru emitere. Putem adăuga modificarea semnificativă a cursurilor de schimb între data închiderii și aprobarea spre emitere a situațiilor financiare. Dacă, totuși, aceste evenimente noi sînt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile utilizatorilor; în consecință, entitățile trebuie să prezinte în note natura evenimentului respectiv și o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută.

În IAS 1 apare și o precizare suplimentară referitoare la indicii care să sugereze incertitudini cu privire la continuitatea activității firmei. Astfel, deteriorarea rezultatelor din exploatare și a situației financiare ulterior perioadei de raportare indică nevoia de a analiza dacă ipoteza continuității activității este încă adecvată. Dacă se estimează că nu mai este adecvat să se plece de la ipoteza de continuitate a activității, atunci IAS 10 prevede mai degrabă o modificare fundamentală a bazei de contabilizare, decît o ajustare a valorilor recunoscute conform bazei originale de contabilizare.

Un exemplu: **Reduceri acordate după închidere**. Un distribuitor se angajează contractual să acorde reduceri clienților săi în funcție de volumul cifrei de afaceri realizată cu fiecare dintre aceștia în cursul unui an. Pentru că distribuitorul are mulți clienți și face livrări în toate zilele anului (inclusiv în ultimele zile din decembrie), calculele privind aceste reduceri acordate sînt efectuate în ianuarie N+1 și facturile corespunzătoare au dată de ianuarie N+1. La data întocmirii facturii, se știe exact ce reducere a-a acordat fiecărui client, dar reducerea privește cifra de afaceri din exercițiul N, așa încît acest eveniment ulterior închiderii ne obligă să ne întoarcem la închidere și să înregistrăm reducerea pe seama veniturilor exercițiului N.

Presupunând că reducerea acordată unui client este de 1.000, TVA 190 lei, succesiunea înregistrărilor este prezentată în tabelul nr. 9.

<i>La distribuitor</i>			<i>La client</i>		
La închidere, factura nu este emisă, deci reducerea se înregistrează cu 418:			La închidere, factura nu este ajunsă, deci reducerea se consemnează:		
418	=	709 -1.000	609	=	408 -1.000
În ianuarie, o dată cu întocmirea facturii, se contabilizează factura propriu-zisă:			se stornează operațiunea precedentă și se contabilizează factura propriu-zisă:		
418	=	709 1.000	609	=	408 1.000
și			și		
4111	=	% -1.190	%	=	408 -1.200
		709 -1.000	609		-1.000
		4427 -200	4426		-200

**Tabel nr. 9 – Contabilizarea unor reduceri facturate după închidere**

### **Informarea financiară privind persoanele afiliate**

Derularea afacerilor de către firmele mai mari sau mai mici poate conduce la apariția unor tranzacții cu persoane care aparțin aceluiași grup sau aceleași familii ori cu persoane care beneficiază de informații privilegiate despre firmă. Este probabil ca aceste tranzacții să nu se petreacă mereu în condiții de piață, tocmai datorită relațiilor privilegiate dintre părțile implicate. Ba mai mult, este uneori posibil ca tranzacții de acest gen să nu aibă justificare economică. Pentru a permite utilizatorilor să fie corect informați în legătură cu impactul acestor tranzacții asupra performanțelor firmei, normele contabile impun raportarea în notele explicative a datelor esențiale privind relațiile cu astfel de persoane. Termenul folosit pentru a desemna persoanele eligibile pentru această raportare este *părți legate* (în OMFP 1802/2014), *părți afiliate* (în IAS 24) sau *persoane afiliate* (în codul fiscal).

În OMFP 1802/2014, definiția *părții legate* se face prin exemplificarea relațiilor firmei cu anumite persoane fizice sau juridice. Astfel, o persoană sau un membru apropiat al familiei<sup>13</sup> persoanei respective este legată unei entități raportoare dacă acea persoană:

- deține controlul sau controlul comun asupra entității raportoare;
- are o influență semnificativă asupra entității raportoare; sau
- este un membru al personalului-cheie din conducerea entității raportoare sau a societății-mamă a entității raportoare.

În cazul entităților cu recunoaștere juridică, o entitate este legată unei entități raportoare dacă întrunește oricare dintre următoarele condiții<sup>14</sup>:

- (i) entitatea și entitatea raportoare sînt membre ale aceluiași grup;
- (ii) o entitate este entitate asociată sau entitate controlată în comun a celeilalte entități (sau entitate asociată sau entitate controlată în comun a unui membru al grupului din care face parte cealaltă entitate);
- (iii) ambele entități sînt entități controlate în comun ale aceluiași terț;

<sup>13</sup> Membrii apropiați ai familiei unei persoane sînt acei membri ai familiei care se anticipează să influențeze sau să fie influențați de respectiva persoană în relația lor cu entitatea și includ: copiii și soțul (soția) sau partenerul de viață ai persoanei; copiii soțului (soției) sau partenerului de viață al persoanei; cei care depind de persoana respectivă sau de soțul (soția) sau partenerul de viață al acesteia.

<sup>14</sup> Textul este preluat ca atare din OMFP 1802/2014, motiv pentru care este, poate, și mai greu de citit decît restul.

(iv) o entitate este entitate controlată în comun a unei terțe entități, iar cealaltă este o entitate asociată a terței entități;

(v) entitatea este un plan de beneficii postangajare în beneficiul angajaților entității raportoare sau ai unei entități legate entității raportoare. În cazul în care entitatea raportoare reprezintă ea însăși un astfel de plan, angajatorii sponsori sînt, de asemenea, legați entității raportoare;

(vi) entitatea este controlată sau controlată în comun de o persoană fizică;

(vii) o persoană fizică influențează semnificativ entitatea sau este membru al personalului-cheie din conducerea entității (sau a societății-mamă a entității);

(viii) entitatea sau orice membru al unui grup din care aceasta face parte furnizează entității raportoare sau societății-mamă a entității raportoare servicii legate de personalul-cheie din conducerea entității respective.

În același context, se definește și *entitatea legată cu o autoritate guvernamentală* ca fiind entitatea este controlată, controlată în comun sau influențată semnificativ de guvern.

Relațiile dintre o societate-mamă și filialele sale trebuie prezentate indiferent dacă au existat sau nu tranzacții între ele. O entitate trebuie să prezinte numele societății-mamă și, în cazul în care diferă, partea care controlează în ultimă instanță. Dacă nici societatea-mamă, nici partea care controlează în ultimă instanță nu întocmește situații financiare anuale consolidate disponibile pentru uzul public, trebuie să se prezinte și numele societății-mamă situate imediat deasupra societății-mamă a entității raportoare care întocmește aceste situații.

Entitățile trebuie să prezinte informațiile privind modul de compensare a personalului-cheie din conducere pe total și pe categorii de beneficii acordate acestuia.

Dacă entitatea a avut tranzacții cu părțile legate pe parcursul perioadelor acoperite de situațiile financiare, aceasta trebuie să prezinte natura relației cu părțile legate, precum și informațiile cu privire la respectivele tranzacții și soldurile scadente, inclusiv angajamentele, necesare pentru ca utilizatorii să înțeleagă efectul potențial al relației asupra situațiilor financiare. Prezentarea informațiilor trebuie să includă cel puțin:

a) valoarea tranzacțiilor<sup>15</sup>;

b) valoarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, termenii și condițiile acestora, inclusiv dacă sînt garantate, și natura contraprestației de decontat; detalii privind garanțiile date sau primite;

c) provizioanele privind creanțele îndoielnice aferente valorii soldurilor scadente; și

d) cheltuiala recunoscută în timpul perioadei cu privire la creanțele nerecuperabile sau îndoielnice datorate de părțile legate.

Trebuie prezentate, de asemenea, sumele suportate de entitate pentru furnizarea serviciilor privind personalul-cheie din conducere, care sînt efectuate de o entitate separată de administrare.

Reglementările din OMFP 1802/2014 au fost preluate aproape integral din IAS 24.

---

<sup>15</sup> Cîteva exemple de tranzacții cu părți legate: cumpărări sau vânzări de bunuri (finite sau nu); cumpărări sau vânzări de proprietăți imobiliare și de alte active; prestare sau primire de servicii; contracte de leasing; transferuri prin cercetare și dezvoltare; transferuri în cadrul acordurilor de licență; transferuri în cadrul angajamentelor de finanțare (inclusiv împrumuturi și contribuții la capitalurile proprii în numerar sau în natură); acordarea de garanții personale și reale; angajamente de a lua măsuri în cazul în care are sau nu are loc în viitor un anumit eveniment, inclusiv contractele cu titlu executoriu (recunoscute și nerecunoscute); decontarea datoriilor în numele entității sau de către entitate în numele părții legate.

Avînd în vedere relația (*de facto*) destul de strînsă între contabilitatea și fiscalitatea multor întreprinderi din România, este util să amintim și definiția persoanelor afiliate pe care o propune codul fiscal. Astfel, la definițiile din art. 7 (versiunea valabilă începînd cu 2016), codul fiscal stabilește că o persoană este afiliată, dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sînt soț/soție sau rude pînă la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.

### **Relația generală dintre contabilitatea curentă și raportările financiare**

IAS/IFRS se referă cu prioritate la maniera în care se prezintă informația în situațiile financiare și mai puțin la contabilitatea curentă a entităților – înțelegem de aici că, din punct de vedere al raportării financiare, nu este foarte important cum se ține contabilitatea, ci cum se prezintă informația în situațiile financiare. Sigur că o informație de calitate rezultă dintr-o contabilitate bine organizată și condusă, dar IFRS au vocația de a se aplica într-o multitudine de contexte, ceea ce poate duce la maniere diferite de ținere a contabilității curente. O astfel de tendință, deși la o scară mult mai redusă, se observă și în România: din 2002 pînă în 2014 inclusiv, actul normativ prin care se aprobau reglementările contabile cuprindea în titlu fie formularea *reglementări armonizate cu directivele europene* (OMFP 306/2002), fie formularea *reglementări contabile conforme cu directivele europene* (OMFP 1752/2005 și OMFP 3055/2009). Reglementarea actuală (OMFP 1802/2014) are în denumire formula *reglementări contabile privind situațiile financiare anuale...*, ceea ce ne-ar putea sugera că, și aici, accentul cade nu neapărat pe tehnica de ținere a contabilității curente, ci pe maniera în care informația este prezentată în situațiile financiare. În România, îndelungata practică a folosirii conturilor dintr-un plan de conturi obligatoriu propus de normalizator (inclusiv regulile de detaliu pentru utilizarea acestor conturi), precum și formatele comune obligatorii ale situațiilor financiare, au efecte importante asupra ținerii contabilității și asigură o anumită uniformizare a modului în care se contabilizează și se raportează tranzacțiile. La această uniformizare contribuie, în același timp, și programele informatice de contabilitate folosite de multe entități românești și care oferă, adeseori, soluții tehnice gata pregătite și care, astfel, sînt utilizate de aproape toți clienții furnizorilor softurilor respective.

Știm că, în IFRS, unele reguli de recunoaștere, evaluare și prezentare a informației diferă semnificativ de cele folosite în reglementările naționale (deși apar din ce în ce mai multe compatibilități între cele două seturi de referențiale). În anumite situații, la asigurarea unei prezentări corecte a informației financiare în IFRS se poate ajunge și prin păstrarea manierei în care se făcea contabilizarea după normele naționale. În acest context, în capitolele care urmează, vom puncta câteva situații în care aplicarea unor norme *vechi* să poată fi menținută, cu condiția ca, la întocmirea situațiilor financiare, informația de prezentat să fie recompusă din soldurile mai multor conturi. Ne vom referi astfel la subvențiile pentru investiții, la evaluarea stocurilor în bilanț, la deprecierea activelor, la leasing financiar/operațional, la TVA neexigibilă, la unele venituri/cheltuieli în avans, la variația stocurilor, la schimburi de active etc.

### Cîteva elemente privind consolidarea

Din punct de vedere contabil, în OMFP 1802/2014, **grupul** este definit ca ansamblul format din societatea mamă și filialele sale. În acest context, prin **societate-mamă** se înțelege o entitate care controlează una sau mai multe filiale, în timp ce prin **filială** se înțelege o entitate controlată direct sau indirect de o societate-mamă. Toate componentele individuale ale grupului sînt persoane juridice distincte, adică au obligația de a ține contabilitate completă, finalizată prin întocmirea de situații financiare individuale.

Pentru a obține informații financiare credibile și relevante la nivelul grupului este nevoie deci de aplicarea unor proceduri de trecere de la contabilitățile individuale către contabilitatea consolidată. Operațiunile de **consolidare** constau în parcurgerea unor faze specifice, prin care situațiile financiare individuale sînt retratate și ajustate pentru a forma împreună situații financiare consolidate. Fazele consolidării pot fi enumerate astfel:

- stabilirea exactă a perimetrului de consolidare, adică a entităților care se vor supune operațiunilor de consolidare, alături de societatea mamă;
- omogenizarea situațiilor financiare individuale ale componentelor grupului;
- agregarea (cumularea) situațiilor financiare individuale;
- eliminarea efectelor tranzacțiilor intra-grup;
- eliminarea titlurilor deținute de mamă în filiale și a capitalurilor proprii ale filialei;
- redactarea situațiilor financiare consolidate propriu-zise.

Nota specifică a definițiilor grupului și ale componentelor sale o reprezintă noțiunea de **control**, la care se ajunge ca urmare a unei **combinări de întreprinderi** (entități). În afară de precizarea conținutului noțiunii de *control* în contextul definirii activelor (la enumerarea criteriilor de recunoaștere a activelor), **norma românească** nu stabilește un înțeles general al controlului în consolidare, mulțumindu-se să enumere situațiile în care se consideră că o societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare consolidate. Astfel, în principiu, dacă se îndeplinește oricare una din condițiile următoare, societatea-mamă are obligația de a întocmi situații financiare consolidate:

- a) societatea-mamă deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate, denumită *filială*;
- b) societatea-mamă este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale acelei filiale;

c) societatea-mamă este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;

d) societatea-mamă este acționar sau asociat al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale entității în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și pînă în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot;

e) societatea-mamă este acționar sau asociat al unei entități și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acelei entități (filială), ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați ai acelei filiale.

Pe de altă parte, în **normele internaționale** se acordă o mult mai mare atenție acestei noțiuni. În IFRS 10 *Situații financiare consolidate* (versiunea 2015 de pe site-ul UE), se precizează că un investitor **controlează** o entitate în care a investit, dacă și numai dacă sînt îndeplinite în același timp următoarele trei condiții:

a) investitorul are autoritate asupra entității în care s-a investit, adică dacă el are dreptul efectiv de a conduce activitățile relevante ale entității devenite filială;

b) investitorul este expus unor randamente variabile în virtutea participației sale în entitatea devenită filială – altfel spus drepturile investitorului la rezultatele entității controlate sînt variabile (de exemplu, dreptul la dividende); și

c) investitorul are capacitatea de a-și exercita autoritatea asupra entității în care s-a investit pentru a influența nivelul remunerației (randamentului) pe care o va obține de la această entitate (de exemplu, de a vota nivelul dividendelor ce urmează a fi plătite de entitatea în cauză).

Controlul rezultă deci din exercitarea unor drepturi. Dacă, de exemplu, o entitate deține majoritatea drepturilor de vot într-o altă entitate, este foarte ușor să se afirme că prima o controlează pe cea din urmă – este vorba despre **controlul de drept**. Controlul de fapt intervine atunci cînd investitorul este acționar, dar își exercită autoritatea într-un mod mai complex, ca urmare a unor acorduri suplimentare.

Pe lîngă noțiunea de control, normele contabile de consolidare definesc și **influența semnificativă**, adică dreptul (capacitatea) investitorului de a participa la luarea deciziilor financiare și operaționale ale entității în care a investit, fără putea exercita un control asupra acestor politici (definiția este aceeași în norma românească și în IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*).

Conform OMFP 1802/2014, se presupune că un investitor exercită o influență semnificativă asupra unei entități asociate dacă investitorul respectiv deține, direct sau indirect **20% sau mai mult** din drepturile de vot ale entității în care a investit, cu excepția cazului în care se poate demonstra clar contrariul. Dimpotrivă, dacă investitorul deține, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), mai puțin de 20% din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că acesta nu exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care o astfel de influență poate fi clar demonstrată. O participație substanțială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca o entitate să exercite o influență semnificativă. Existența influenței semnificative exercitate de o entitate este de obicei reflectată prin unul sau mai multe dintre următoarele moduri:

- a) reprezentarea în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent al entității în care s-a investit;
- b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende și alte distribuiri;
- c) tranzacții semnificative între entitate și întreprinderea în care aceasta a investit;
- d) schimburi de personal de conducere; sau
- e) furnizarea de informații tehnice esențiale.

Exact aceleași prevederi apar și în IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*.

Din punct de vedere contabil, grupul este văzut ca o entitate unică, făcând abstracție de independența juridică a componentelor sale. Recunoaștem aici influența principiului prevalenței economicului asupra juridicului. Fondul economic – afacerile aflate sub o conducere unică – prevalează față de forma juridică – personalitatea juridică distinctă a fiecărei filiale. Având totuși personalitate juridică, fiecare componentă a grupului (atât filialele, cât și societatea mamă) întocmește situații financiare individuale, ca urmare a obligațiilor legale privind firmele individuale. Aceste situații financiare proprii fiecărei componente nu au însă o relevanță prea mare, deoarece tranzacțiile intra-grup nu ar trebui să conducă la apariția niciunui fel de venit / cheltuială / profit / creanță / datorie. În fapt, efectele în termeni de rulaje și de solduri ale tranzacțiilor intra-grup ar trebui să fie aceleași ca între două subunități (sucursale) ale unei entități date. Un grup poate să vândă bunuri unor terți externi independenți, după ce le va fi trecut prin mai multe filiale. Fiind independente juridic, fiecare din acestea va factura celeilalte bunurile respective, înregistrând atât venituri (cifra de afaceri), cât și cheltuieli (la descărcarea gestiunii). Dacă ne limităm la situațiile financiare individuale, putem spune că cifra de afaceri a grupului este suma cifrelor de afaceri individuale ale firmelor care îl compun. Mărimea aceasta depinde atât de prețurile interne<sup>16</sup> grupului (care se îndepărtează adeseori de prețurile de piață), cât și de numărul de filiale prin care trec bunurile – două elemente care pot fi stabilite în mod arbitrar de către societatea mamă. Dacă privim însă grupul ca pe o entitate unică, atunci transferurile între componentele sale nu generează nici venituri, nici cheltuieli, ceea ce contează fiind cifra de afaceri realizată din vânzarea către un terț independent de grup.

Rezultatul procesului de consolidare îl reprezintă **situațiile financiare consolidate**, al căror scop este prezentarea patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor întreprinderilor cuprinse în perimetrul de consolidare, ca și cum ar fi vorba de o singură întreprindere. Cu alte cuvinte, conturile consolidate sînt documentele financiare de sinteză ale unui grup, prezentate ca și cum ar fi întocmite pentru o singură entitate. Vom avea deci: bilanț consolidat, cont de profit și pierdere consolidat (situația consolidată a rezultatului global), situația consolidată a fluxurilor de trezorerie, o situația a variației capitalurilor proprii consolidate, precum și note.

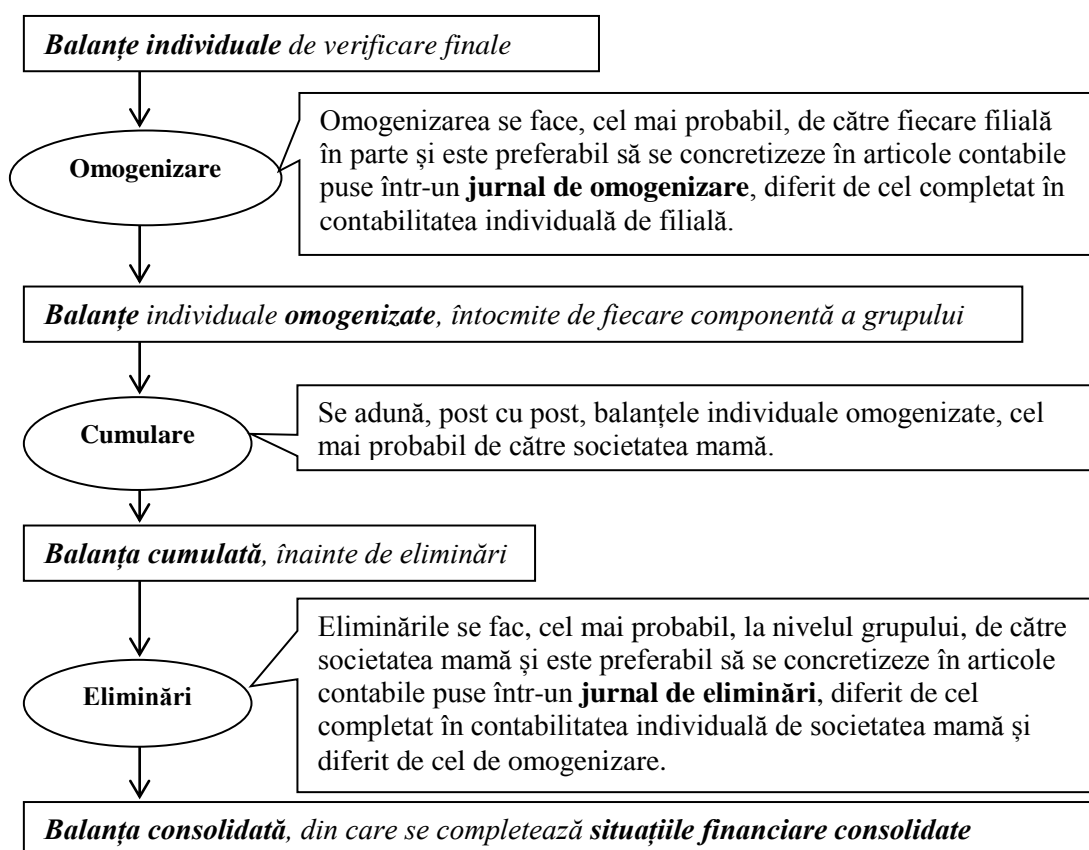
Contabilii sînt obișnuiți să lucreze cu articole contabile, cu registre (cartea mare și jurnalul) și cu bilanța de verificare. În figura următoare este prezentată intervenția succesivă a unor astfel de documente în procesul de consolidare.

Punctul de plecare în consolidare este contabilitatea individuală. Prin aceasta putem înțelege situațiile financiare individuale (bilanț și cont de profit și pierdere) sau, mai degrabă,

<sup>16</sup> Termenul consacrat (în contabilitate, audit și fiscalitate) pentru prețurile folosite la vânzarea/cumpărarea de bunuri între componentele aceluiași grup este cel de *prețuri de transfer*.



balanța de verificare finală a fiecărei componente a grupului. Optăm pentru această din urmă variantă, mai ales pentru că ne permite să contabilizăm tot felul de ajustări de o manieră compatibilă cu ceea ce știe un contabil obișnuit din contabilitatea curentă, menținând în permanență egalitatea debit=credit, și apoi pentru că dintr-o balanță se pot reconstitui oricând, cu ușurință, situațiile financiare dorite.



### Elemente privind constatările auditorilor cu privire la modul în care firmele respectă normele contabile și de raportare financiară

Firmele de interes public, precum și cele care depășesc anumite criterii de mărime au obligația să-și auditeze situațiile financiare. Auditorul financiar verifică respectarea normelor contabile și își exprimă o opinie în acest sens. Dacă se constată anumite scăpări în respectarea regulilor, atunci auditorul poate exprima o opinie modificată, pe care trebuie să o justifice. În rapoartele pe 2017 publicate de unele firme cotate pe segmentul AeRO al Bursei de Valori București (BVB), am găsit (pe site-ul BVB) explicații (una sau mai multe) ale unor astfel de opinii modificate, conform centralizării din tabelul de mai jos (tabelul nr. 10). Preluările din rapoartele de audit pot fi parțiale, dar s-a păstrat sensul inițial.

- 
- A. Cu excepția celor prezentate legate de incertitudinea continuității activității, nu apar alte probleme. Conducerea nu își asumă principiul continuității activității, deși prezintă măsuri de redresare. Există incertitudini cu privire la continuitate, din cauza pierderilor curente și reportate și a datoriilor mari.
- 
- B. 1. Societatea are capitaluri proprii de 16,086 mil lei. O parte din acestea provin din rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare, în sumă de 67 mil lei rezerve
-

---

legale de 1,18 mil lei. Din această sumă, 48,5 mil lei reprezintă surplusul din reevaluarea activelor imobilizate care a fost capitalizat și care va fi impozitat la momentul schimbării destinației generând astfel o datorie de impozit de 7,75 mil lei; de asemenea, rezerva legala va fi impozitata la data schimbării destinației. Norma contabilă prevede constituirea unui provizion pentru impozite în aceste situații. Societatea nu a constituit astfel de provizioane pentru impozite, deci capitalurile proprii sînt supraevaluate și provizioanele subevaluate. 2. În bilanț apar cheltuieli în avans de 4,71 mil lei și venituri în avans de 4,76 mil lei. Așa cu rezultă din note, prin abatere de la cadrul general contabil, politica firmei privind recunoașterea cheltuielilor și veniturilor din diferențe de curs aferente creditelor pentru investiții utilizate pentru dezvoltarea imobiliară a fost aceea de a pune în avans pînă la derecunoașterea activului care a făcut obiectul investiției. Această politică nu a afectat rezultatul fiscal al societății. Dacă nu ar fi derogat de a regula contabilă, cheltuielile și veniturile financiare din contul de profit și pierdere ar fi fost mai mici - la fel și cheltuielile și veniturile în avans, ceea ce ar fi sporit oarecum rezultatul reportat. 3. Societatea are datorii pe termen scurt de 53,89 mil lei și creanțe de 8 mil lei. Sînt în derulare contracte de finanțare cu părți legate, care au și calitatea de debitor și calitatea de creditor și care prevăd dobînzii. Firma nu a contabilizat dobînzile ca datorii de 1,7 mil lei și creanțe de 0,5 mil lei, ceea ce are impact asupra capitalurilor proprii și asupra rezultatului exercițiului.

---

C. 1. În conturile de stocuri sînt înregistrate sume în valoare de 4,7 mil lei care trebuie ajustate deoarece sînt fără mișcare, cu o vechime de mai mult de 1 an. 2. În 461 sînt sume de 1,13 mil lei care trebuie ajustate în totalitate. 3. Concediile de odihnă neefectuate în 2017 sînt de 33 mii lei și trebuiau provizionate.

---

D. 1. Realizarea unor proceduri de audit pentru verificarea creanțelor comerciale în sold la data de 31 decembrie 2017, altele decît procedura de confirmare, ne-a condus la concluzia existenței unor creanțe incerte, probabil necollectabile, în sumă de 273.498 lei, pentru care Societatea nu și-a constituit ajustări pentru depreciere. 2. La 31 decembrie 2017, Societatea nu a cuantificat și prezentat, la valoarea realizabilă (ex. pe baza activului net contabil calculat pe acțiune) activele imobilizate financiare reprezentate de titlurile de participare deținute la o filială. În opinia noastră aceste tratamente nu sunt în conformitate cu OMFP 1802/2014. Valoarea estimată, cu care ar fi trebuit afectate capitalurile proprii, în sensul diminuării acestora, este de 625.490 lei. 3. Pe baza testelor de audit efectuate la data de 31 decembrie 2017 cu privire la estimările realizate de către Conducere în ceea ce privește litigiile am constatat un risc de depreciere integrală a valorii unui imobil, pentru care Societatea ar fi trebuit să constituie o ajustare pentru deprecierea terenului și clădirii în cauză, în suma de 204.506 lei pînă la soluționarea definitivă a dosarului. 4. Societatea nu a recunoscut provizioane pentru concedii de odihnă neefectuate la data de 31 decembrie 2017 în sumă estimată de noi de 245.566 lei, fapt care nu este în conformitate cu principiul prudenței. 5. În timpul auditului, noi am putut obține confirmări doar pentru 33% din soldul conturilor de clienți, respectiv 52% din soldul conturilor de furnizori. Aplicarea procedurilor alternative de audit pentru verificarea acestor solduri a oferit informații insuficiente pentru confirmarea lor care să ne dea o asigurare rezonabilă că valorile prezentate în situațiile financiare nu conțin erori materiale și nu ne-au permis să identificăm eventualele implicații asupra situațiilor financiare aferente exercițiului financiar încheiat la 31 decembrie 2017 sub forma unor ajustări pentru deprecierea creanțelor, respectiv provizioane pentru riscuri și cheltuieli. 6. La data de 31 decembrie 2017, Societatea a evidențiat venituri în avans aferente serviciilor turistice în sumă de 551.337 lei pentru care noi nu am obținut o documentare care să ne permită obținerea unei asigurări rezonabile în privința aserțiunii de separare a exercițiilor în legătură cu recunoașterea veniturilor.

---

E. În timpul auditului, noi am putut obține confirmări pentru soldurile conturilor de furnizori reprezentând 45% din totalul soldului de furnizori pentru activitatea curentă. Aplicarea procedurilor alternative de audit pentru verificarea acestor solduri a oferit informații insuficiente pentru confirmarea lor care să ne dea o asigurare rezonabilă că valorile prezentate în situațiile financiare nu conțin erori materiale.

---

F. 1. Firma are pierdere și active nete curente negative, ceea ce indică existența unor incertitudini semnificative care pot genera îndoieli cu privire la capacitatea firmei de a-și continua activitatea.

---

La 31.12.2017, societatea nu a reevaluat clădirile și terenurile, astfel încît valorile juste ale acestora sînt cele de la 2013, 2006 și 2007. Nu sîntem în măsură să aplicăm proceduri alternative care să ne ofere o asigurare rezonabilă că valorile nete prezentate în situațiile financiare nu conțin erori materiale.

---

- 
- G. 1. Societatea reevaluează, dar unele terenuri sînt prezentate la valoarea justă din 2017, altele la cost istoric, în timp ce clădirile au fost reevaluate ultima dată la 2013. Este posibil ca valorile prezentate să difere de cele juste și nu am putut determina niciun fel de ajustare. 2. Societatea are producție în curs - costurile culturilor de cereale înființate; politica firmei este de a pune în cost toate cheltuielile, mai puțin 607 și 609. Acest tratament nu este conform și nu am putut stabili costul producției în curs, motiv pentru care nu ne exprimăm o opinie cu privire la aceasta. 3. Societatea este în contracte de arendare și recunoașterea chiriei se face integral la data recoltării. Acest tratament nu este conform, deoarece chiriile trebuie recunoscute liniar - nici aici nu am exprimat o opinie. 4. Societatea raportează stocuri cu mișcare lentă și cu vechime mare pentru care nu s-a stabilit VRN și nu s-au constatat deprecieri - nu exprimăm o opinie în legătură cu acestea.
- 
- H. Societatea are pierderi, iar datoriile curente nete sînt mari: de aici rezultă incertitudini semnificative care pot pune la îndoială capacitatea firmei de a-și continua activitatea.
- 
- I. 1. Nu am putut obține date suficiente privind reevaluările și nici nu am putut aplica proceduri alternative pentru a ne asigura că terenurile și clădirile sînt prezente în bilanț la valoarea justă. 2. Pentru imobilizările care nu au fost folosite în producție, nu s-a calculat amortizare și nici nu există o analiză a valorii lor recuperabile; nu ni s-au prezentat rezultatele inventarierii la 31.12.2017. 3. Nu s-a stabilit valoarea recuperabilă netă a stocurilor la 31.12.2017, acestea fiind prezentate la costul istoric; nu am putut aplica proceduri alternative care să ne permită să stabilim eventualele ajustări. 4. Creanțele sînt prezentate la valoarea nominală, chiar dacă unele au o vechime considerabilă. 5. Societatea nu a contabilizat dobînzile și comisioanele aferente unui credit și nici impozitele și taxele locale.
- 
- J. Am fost numiți auditori în cursul anului 2018 și am auditat situațiile financiare 2017. Nu am asistat la inventarierea fizică a stocurilor la sfîrșitul anului. Nu am putut obține informații convingătoare prin mijloace alternative, cu privire la cantitățile de stocuri deținute la 31.12.2017. Drept rezultat al acestor aspecte, nu am putut stabili dacă este posibil să fi fost necesare ajustări cu privire la stocurile înregistrate sau neînregistrate și la elementele care constituie situația veniturilor și a cheltuielilor, a modificării capitalurilor proprii și a fluxurilor de trezorerie.
- 
- K. După cum este exprimat în note, imobilizările sînt evidențiate la cost de achiziție, mai puțin amortizarea cumulată și pierderile din depreciere. Conform OMFP 1802/2014, evaluarea imobilizărilor se face la valoarea justă la data bilanțului. Nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a determina dacă valoarea imobilizărilor reflectă valoarea justă la 31.12.2017.
- 
- L. La 31.12.2017, societatea nu a procedat la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la clădiri, prin utilizarea opiniei unor evaluatori, astfel încît valoarea acestora este prezentată ca justă conform ultimei reevaluări de la 2012 pentru clădirile din București și la 2014 pentru cele din Ploiești și Predeal. 1802 spune că reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate. În absența informațiilor privitoare la estimarea valorilor recuperabile ale activelor imobilizate, nu sîntem în măsură să aplicăm alte proceduri care să ne ofere o asigurare rezonabilă că valorile de bilanț nu conțin erori materiale.
- 
- M. La 31.12.2017, societatea deține interese de participare în două filiale, cu o valoare netă contabilă de 27,48 mil lei, pentru care la acea dată existau indicii de depreciere. În conformitate cu 1802/2014, societatea ar fi trebuit să efectueze o analiză a valorii recuperabile a acestei investiții, la data bilanțului. O astfel de analiză nu a fost efectuată deoarece nu au existat suficiente informații. Prin urmare, nu putem să evaluăm dacă ar fi necesară o ajustare a acestei valori.
- 
- N. 1. Am analizat situația litigiilor și am constatat că firma are pe rolul instanțelor litigii de 1,5 mil lei. Entitatea nu a înregistrat provizioane și ajustări pentru acestea, ceea ce nu-i în conformitate cu principiul prudenței. 2. Se mențin aspecte relevante și în raportul de audit pe 2016 cu privire la imobilizările financiare intragrup, adică la acțiuni deținute la entități asociate, depreciate și pentru care nu s-au constituit ajustări. 3. Nu s-au constituit provizioane pentru concedii neefectuate. 4. Sînt stocuri cu mișcare lentă pe care societatea nu le tratează ca atare.
- 
- O. Nu am participat la inventariere
- 
- P. 1. Societatea are creanțe cu vechime mai mare de un an, în valoare de 1,2 mil lei care nu au fost provizionate, inclusiv creanțe asupra unor firme în faliment. 2. Societatea deține active imobilizate în conservare destinate vînzării și pentru care nu s-a înregistrat nici amortizare, nici depreciere.
- 
- Q. La 31 decembrie 2017, Societatea nu a procedat la reevaluarea imobilizărilor corporale existente în categoria, „Terenuri”, prin utilizarea opiniei unor experți evaluatori, deși tratamentul contabil ales de Societate este cel de prezentare la valoarea justă. În conformitate cu 1802/2014 reevaluările
-

---

trebuie să fie realizate cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă se nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului, precum și faptul că elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale să fie 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. În absența informațiilor referitoare la estimarea valorii recuperabile nete a activelor imobilizate, nu suntem în măsură să aplicăm alte proceduri care să ne ofere o asigurare rezonabilă că valorile nete prezentate în situațiile financiare nu conțin erori materiale.

---

R. 1. Situațiile financiare pe 2017 includ imobilizări corporale în conservare a căror valoare netă este de 58,996 mil lei. Societatea nu a calculat și nici nu a înregistrat amortizarea imobilizărilor respective și nici nu a estimat o eventuală depreciere a acestora. Acest aspect s-a manifestat și în exercițiul anterior. În baza celor menționate, nu exprimăm o opinie de audit asupra impactului corespunzător asupra CPP, asupra valorii nete a imobilizărilor corporale nereevaluate la 31.12.2017 și asupra diferențelor din reevaluare privind imobilizările reevaluate. 2. Situațiile financiare cuprind obiecte de inventar neutilizate a căror valoare netă contabilă este de 2,85 mil lei. Societatea nu a calculat valoarea realizabilă netă a acestora și nu a estimat deprecierea lor. 2. Situațiile financiare pe 2017 includ obiecte de inventar neutilizate de 2,85 mil lei. Societatea nu a calculat VRN a acestor stocuri și nu a estimat eventuala lor depreciere. Nu ne exprimăm o opinie asupra valorii nete a obiectelor de inventar și asupra impactului lor asupra rezultatelor.

---

S. La 31.12.2017, societatea nu a recunoscut depreciere aferente stocurilor fără mișcare (mai vechi de un an), practică ce nu este în concordanță cu OMFP 1802/2014. Se află în această situație stocuri de materii prime, consumabile, obiecte de inventar, produse finite, alte stocuri. Nu am putut aplica proceduri alternative pentru a stabili eventualele ajustări. 2. Am constatat o supraevaluare a costului efectiv al producției obținute, ca urmare a capitalizării costurilor indirecte ocazionate de insuficiența acoperire a capacităților de producție.

---

Ș. 1. Societatea are imobilizări corporale și necorporale de 25,28 mil lei. Imobilizările corporale au fost reevaluate anual pînă la 2015, înregistrînd cheltuieli cu deprecierea. Din 2016, societatea a decis să nu mai reevalueze. La 31.12.2017, s-a reevaluat din punct de vedere fiscal, dar rezultatele reevaluării au fost contabilizate! 2. În costul de producție de includ toate cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.

---

T. 1. Societatea raportează la 31.12.2017 imobilizări corporale în curs de 14,5 mil lei, imobilizări neutilizate și a căror vechime este semnificativă. Nu am fost în măsură să ne asigurăm de recuperabilitatea acestor active, așa că nu exprimăm o opinie asupra valorii lor nete. 2. Societatea raportează obiecte de inventar în depozit de 15 mil lei și obiecte de inventar date în consum, dar contabilizate pe 471, - toate au fost achiziționate înainte de intrarea în insolvență și sînt fără mișcare de două exerciții. Nu s-a estimat valoarea realizabilă netă a acestor active și nu s-au constituit ajustările corespunzătoare. Astfel, nu putem să exprimăm o opinie în legătură cu acest aspect.

---

Ț. Nu am participat la inventarierea patrimoniului și nu am putut aplica proceduri alternative pentru a ne asigura de disponibilitățile în numerar și de valoarea recuperabilă a creanțelor cu vechime mare din 461.

---

U. Așa cum este descris în nota 15.3 din situațiile financiare la data de 31 decembrie 2017, Societatea a efectuat o parte din tranzacțiile sale cu părți legate. Avînd în vedere complexitatea aspectelor privind prețurile de transfer, incertitudinile cu privire la interpretarea reglementărilor fiscale, precum și faptul că Societatea nu a fost în măsură să ne furnizeze o analiză sau documente justificative cu privire la analiza prețurilor de transfer, noi nu am putut să determinăm dacă sunt necesare ajustări pentru riscurile fiscale aferente prețurilor de transfer la data de 31 decembrie 2017.

---

V. 1. Societatea are în sold creanțe vechi cu un grad mare de incertitudine cu privire la recuperare. Deși acestea nu au fost transferate în conturi distincte, nu s-au constituit ajustări pentru depreciere. 2. Societatea are un stoc de produse în 345 de 1,2 mil lei, grevat de o diferență nefavorabilă de ,44 mil lei (în 348). Această diferență reprezintă, probabil, o supraevaluare a stocului de produse finite, raportat la prețul actual al pieței. Soldul a fost generat de depășiri ale costurilor de producție, precum și de reducerea prețurilor de vânzare, reducere care nu a fost reflectată corespunzător la descărcarea gestiunii. Acest surplus de stoc aparține cel mai probabil unor produse care au fost descărcate fără a conduce și la ajustarea diferențelor. 3. S-au vîndut active reevaluate pentru care nu s-a disponibilizat rezerva din reevaluare; ultima reevaluare la terenuri este la 2008, la cladiri la 2013 - nu stim ce ajustări ar fi fost necesare dacă se făcea reevaluarea ca lumea.

---

---

X. Societatea are pierdere și datorii curente mari, ceea ce semnifică existența unor incertitudini semnificative privind capacitatea de a-și continua activitatea.

---

Y. 1. Proprietățile prezentate în situațiile financiare la 31.12.2017 (terenuri, construcții și investiții imobiliare) au fost subiectul unei reevaluări efectuate de către un evaluator la 31.12.2012. De asemenea, urmare a operațiunii de fuziune din 2011, societatea a înregistrat un fond comercial pozitiv. Având în vedere perioada de 5 ani care a trecut de la ultima reevaluare, fluctuațiile pe piața imobiliară și gradul de utilizare prin închiriere, pot apărea ajustări semnificative fie prin supraevaluarea, fie prin subevaluarea proprietăților. De asemenea, analiza de recuperabilitate asupra fondului comercial ar trebui corelată cu valoarea justă a activelor pentru care a fost constituit. Prin urmare, nu am obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a ne asigura asupra valorii terenurilor, construcțiilor investițiilor imobiliare și fondului comercial, respectiv a rezervelor din reevaluare la 31.12.2017. 2. Situațiile financiare conțin datorii provenite din perioadele anterioare în suma de 1,8 mil lei pentru care nu am obținut suficiente probe de audit la 31.12.2017.

---

Z. 1. Nu am participat la inventariere, ca urmare a efectuării acesteia pe parcursul exercițiului și nu am putut aplica proceduri alternative satisfăcătoare. 2. În bilanț apar titluri de participare la o altă firmă, valoarea lor poate fi confirmată de o eventuală evaluare. 3. Nu s-au constituit ajustări pentru creanțele depreciate. 4. Firma este în insolvență .

---

W. Societatea a procedat la reevaluarea terenurilor și construcțiilor existente în sold la 2014, prin utilizarea opiniei unui expert evaluator. Din perspectiva evoluției valorilor de piață, precum și a practicilor contabile anterioare ale societății (reevaluare din 3 în 3 ani), apreciem că această operațiune ar fi fost necesară și pentru 31.12.2017, cu scopul testării valorii juste recunoscute în situațiile financiare. În absența informațiilor referitoare la estimarea valorii recuperabile a activelor imobilizate, nu sîntem în măsură să aplicăm alte proceduri care să ne ofere o asigurare rezonabilă că valorile nete prezentate în situațiile financiare nu conțin erori materiale.

---