

657.372.3:658.152(478)

UNELE ASPECTE ȘI METODE NOI PRIVIND AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Drd. Mihai POPOVICI, ASEM
mpopovici1992@gmail.com

Amortizarea este un element important din ciclul de viață al unei imobilizări corporale amortizabile. Amortizarea reprezintă echivalentul valoric al degradării acestor imobilizări, ca rezultat al exploatării lor, al factorilor nocivi, al progresului științific etc. Totodată, prin amortizare, investițiile în imobilizările amortizabile se materializează în produsele și serviciile pe care le oferă entitatea. În acest articol, sunt cercetate unele aspecte referitoare la diferite metode de amortizare, neacceptate, deocamdată, în legislația contabilă autohtonă, probleme ce țin de stabilirea duratei de utilizare, a valorii reziduale, precum și schimbarea metodei de amortizare în decursul exploatării imobilizărilor, utilizându-se normele standardelor naționale și internaționale de contabilitate, precum și opiniile unor autori autohtoni și străini.

Cuvinte-cheie: *imobilizări corporale, amortizare, mijloace fixe, durată de utilizare, valoare reziduală*

JEL: M-41.

Introducere

După esența lor, imobilizările corporale, în special mijloacele fixe, se degradează în timp, își pierd din valoare (cu excepția terenurilor), pe măsura utilizării acestora în activitatea entității. Amortizarea reprezintă echivalentul valoric al acestei degradări, ca rezultat al exploatării lor, al factorilor nocivi, al progresului științific etc. Totodată, prin amortizare, investițiile în imobilizările amortizabile se materializează în produsele și serviciile pe care le oferă entitatea.

657.372.3:658.152(478)

SOME ASPECTS AND NEW METHODS REGARDING THE DEPRECIATION OF TANGIBLE ASSETS

PhD candidate Mihai POPOVICI, ASEM
mpopovici1992@gmail.com

Depreciation is an important element of the life cycle of a depreciable tangible asset. Depreciation is the equivalent value of the degradation of these fixed assets as a result of their exploitation, harmful factors, scientific progress, etc. At the same time, through depreciation, investments in depreciable fixed assets materialize in the products and services that the entity renders. This article examines some aspects of different depreciation methods, non-acceptable in the indigenous accounting legislation, the problems related to the establishment of its useful life, the residual value and the changes in the depreciation method during the exploitation period of the fixed assets by using the rules of the national and international accounting standards, as well as the opinions of some local and foreign authors.

Keywords: *tangible assets, depreciation, fixed assets, useful life, residual value.*

JEL: M-41.

Introduction

According to their essence, the tangible assets, especially fixed assets, degrade over time as they are used in the entity's activity. Depreciation is the value-equivalent of this degradation as a result of their exploitation, harmful factors, scientific progress, etc. At the same time, by depreciating, the investments in depreciable fixed assets materialize in the products and services the entity offers.

There are various methods for calculating depreciation, some of which are recommended

Există numeroase metode de calculare a amortizării, unele din ele fiind recomandate de legislația contabilă națională, altele de reglementările internaționale, dar, într-un final, toate urmăresc un singur scop, cel de repartizare sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe durata ei de utilizare.

În această lucrare, sunt cercetate unele aspecte referitoare la diferite metode de amortizare, neacceptate în legislația contabilă autohtonă, probleme ce țin de stabilirea duratei de utilizare, a valorii reziduale, precum și schimbarea metodei de amortizare după o anumită perioadă.

În cadrul cercetării, au fost analizate: Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Imobilizări necorporale și corporale” [9], Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 16 „Imobilizări corporale” [6], Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului, din 26 iunie 2013, privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi (Directiva 2013/34/UE) [4], precum și lucrările specialiștilor autohtoni și străini.

Metode aplicate

În lucrare, a fost utilizată metoda comparativă, prin intermediul căreia au fost analizate argumentele unor specialiști în domeniu, precum și metoda de analiză a documentelor, în scopul identificării similitudinilor și disimilitudinilor dintre reglementările contabile naționale și străine.

De asemenea, s-a recurs la metoda inductivă, cu ajutorul căreia au fost generalizate fapte concrete, analizate, sintetizate și formulate concluzii asupra fiecărui caz cercetat.

Rezultate și discuții

Potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, amortizarea imobilizărilor reprezintă repartizarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe perioade de gestiune ale duratei de utilizare [9, pct. 4]. Amortizarea se calculează lunar pentru fiecare obiect de evidență amortizabil pornind de la valoarea amortizabilă a obiectului și durata de utilizare a acestuia [9, pct. 19]. În IAS 16, această noțiune este definită similar [6, pct. 6].

by national tax legislation, others by international regulations, but in the end all pursuing one single goal – the systematic division of the depreciable amount of tangible assets for the period of their use.

This paper examines some aspects of different depreciation methods, which are not accepted in the domestic accounting legislation, the problems related to the determination of the duration of their use, the residual value, as well as the changes in the depreciation method after a certain period.

In the research there were analysed: the National Accounting Standard (NAS) “Intangible and tangible assets” [9], the International Accounting Standard (IAS) 16 “Tangible assets” [6], the Directive 2013/34 / UE of the European Parliament and of the Council of 26 June, 2013 on the annual financial statements, the consolidated financial statements and related reports of certain types of enterprises (Directive 2013/34 / EU) [4] as well as the work of local and foreign specialists.

Applied methods

The comparative method, used in the paper; this method was used to analyse the arguments of specialists in the field and the method of analysis of documents in order to identify the similarities and dissimilarities of the domestic and foreign accounting rules.

Another method that was also used is the inductive method, with which there were generalized certain facts, there were analysed, synthesized and drawn the conclusions on each investigated case.

Results and discussions

According to the NAS “Intangible and tangible assets”, the amortization of fixed assets represents the systematic allocation of the depreciable amount of an asset over the lifetime of use [9, point 4]. Depreciation is calculated on a monthly basis for each depreciable item of inventory starting from the depreciable amount of the item and its intended use [9, point 19]. In IAS 16 this concept is defined similarly [6, point 6].

În Directiva 2013/34/UE, nu este definită și nici explicată noțiunea de amortizare, cu excepția amortizării imobilizărilor necorporale, dar este menționat faptul că prețul de achiziție, costul de producție sau valoarea reevaluată, ale activelor imobilizate a căror utilizare este limitată în timp, se reduc odată cu ajustările valorice calculate pentru amortizarea sistematică a valorii activelor în cauză pe parcursul duratei lor de utilizare [4, art. 12].

Reglementările contabile românești menționează că amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale, sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora [8, pct. 238].

Până la alegerea metodei de calcul al amortizării, este necesară stabilirea duratei de utilizare a imobilizării corporale amortizate și a valorii reziduale a acestora.

Pentru a stabili durata de utilizare unei imobilizări corporale, IAS 16 propune luarea în considerare a următorilor factori:

- Utilizarea preconizată a unui activ. Utilizarea este evaluată în raport cu capacitatea sau producția fizică preconizată a unui activ;
- Uzura fizică preconceptută, care depinde de factorii operaționali, cum ar fi numărul de ture pentru care va fi utilizat activul și programul de reparații și întreținere, precum și repararea și întreținerea activului, atunci când nu este utilizat;
- Uzura morală tehnică sau comercială, care rezultă din modificările sau îmbunătățirile producției, ori dintr-o modificare a cererii de pe piață pentru produsul sau serviciul furnizat de activ;
- Limitele legale sau de natură similară privind utilizarea activului, cum ar fi datele de expirare a contractelor de leasing aferente [6, pct. 56].

Autorul român Bunea Șt. consideră că un inconvenient este acela că de foarte multe ori

The concept of depreciation is not defined or explained in Directive 2013/34/EU, except for the depreciation of intangible assets, but it is noted that the purchase price or the cost of production or the revalued value of the fixed assets, the use of which is limited over time is reduced with the value adjustments calculated for the systematic depreciation of the value of the assets concerned over their useful life [4, art.12].

The Romanian Accounting Regulations state that depreciation is determined by applying the depreciation allowances on the entrance value, respectively on the revalued value of the fixed assets. In determining the depreciation of the tangible assets, the duration of their economic use and conditions of this use are taken into account [8, point 238].

Before the method of calculating the depreciation is chosen, it is necessary to determine the useful life of the tangible fixed assets and their residual value.

In order to determine the useful life of a tangible asset, IAS 16 proposes to take into account the following factors:

- The expected use of an asset. The use is evaluated in relation to the expected physical capacity or production of an asset.
- The expected physical wear and tear, which depends on the operational factors, such as the number of shifts, for which the asset and the repair and maintenance program will be used, and the repair and maintenance of the asset, when it is not used.
- The technical or commercial moral wear and tear resulting from the changes or updates in their production or from a change in the market demand for the product or the service provided by the asset.
- The legal limits on the use of the asset or similar to them, such as the expiry dates of the related leasing contracts [6, point 56].

The Romanian author Bunea Șt. believes that the drawback is that it is often impossible to identify the pace at which the economic benefits, generated by a concrete fixed asset, are obtained, since not the tangible assets generate the inco-

este imposibilă identificarea ritmului în care se obțin beneficiile economice generate de o imobilizare corporală concretă, întrucât imobilizările corporale nu generează venituri, ci activitățile desfășurate de entitate și în care sunt implicate imobilizările în cauză. Totodată, acesta susține că multe mijloace fixe sunt suport, adică ele susțin activitatea entității și nu sunt implicate direct în obținerea de beneficii [2, p.31].

Susținem utilizarea factorilor menționați mai sus, dar, totodată, îndemnăm ca, în practică, să fie aplicat raționamentul contabil, pentru fiecare caz aparte, pentru a se stabili cât mai exact durata de utilizare. Totodată, suntem de părere că nu trebuie să difere cu mult durata de utilizare contabilă de cea fiscală, pentru a nu avea două calcule total diferite.

Alt element important din calculul amortizării îl constituie valoarea reziduală. În practica entităților, în majoritatea cazurilor, aceasta este nesemnificativă, datorită tendinței entităților de a utiliza imobilizările de-a lungul întregii lor durate de utilizare. Totuși, există situații în care mijloacele fixe pot avea valori reziduale semnificative, atunci când entitatea deține mijloace fixe valoroase.

Credem că mărimea valorii reziduale trebuie să fie direct proporțională cu mărimea mijlocului fix, deoarece, în funcție de mărimea acestuia, la scoaterea din uz, pot fi obținute anumite materiale (metale vechi, metale prețioase). Respectiv, dacă valoarea reziduală se va stabili cât mai aproape de adevăr, la scoaterea din uz a mijloacelor fixe, vom obține un venit echivalent cu valoarea reziduală.

SNC „Imobilizări necorporale și corporale” propune calcularea amortizării unei imobilizări printr-una dintre următoarele metode: metoda liniară, metoda unităților de producție, metoda de diminuare a soldului [9, pct. 22], iar IAS 16 – metodele liniară, de amortizare degresivă și metoda unităților de producție [6, pct. 62].

Reglementările contabile românești propun patru metode de amortizare: liniară, degresivă, accelerată și calculată pe unitate de produs sau serviciu [8, pct. 240], iar cele din Federația

me, but rather the activities carried out by the entity, in which the fixed assets are involved. At the same time, he claims that many fixed assets are supportive, i.e. they support the activity of the entity and are not directly involved in obtaining benefits [2, p.31].

We support the use of the factors mentioned above, but we also suggest that the accounting reasoning for each case be applied in practice in order to ascertain the exact duration of the use. At the same time, we are of the opinion that the accounting period should not differ significantly from the fiscal one, in order not to have two totally different calculations.

Another important element in the amortization calculation is the residual value. In the practice of entities, this value is insignificant in most cases due to the tendency of the entities to use the fixed assets over their entire lifecycle. Yet, there are cases when the fixed assets may have significant residual values, when the entity holds valuable assets.

We believe that the size of the residual value must be directly proportional to the size of the fixed asset, since, depending on its size, when it is removed from use, certain materials (scrap iron, precious metals) may be obtained. Respectively, if the residual value is established as close as possible to the truth, when the fixed assets are disposed of, we will obtain an income equivalent to the residual value.

NAS “Tangible and intangible assets” proposes to calculate the depreciation of fixed assets by one of the following methods: the linear method, the unit of production method, the method of balance reduction [9, pt. 22], while IAS 16 the linear method, the variable declining balance method of depreciation and the production units method [6, point 62].

The Romanian accounting regulations propose four methods of depreciation: linear, variable declining balance, accelerated and calculated on the production unit or service [8, point 240] and those of the Russian Federation only two: the linear (uniform) method and the non-linear, the accelerated one.

Rusă, doar două: metoda liniară (uniformă) și metoda neliniară (accelerată).

În continuare, vom cerceta unele metode, care nu sunt prevăzute în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, pentru a vedea care sunt avantajele și dezavantajele fiecăreia dintre ele.

După cum am menționat, o metodă de amortizare propusă de reglementările contabile românești o constituie metoda de amortizare accelerată. Din literatura de specialitate românească, aflăm că această metodă constă în calcularea, la data intrării mijloacelor fixe în patrimoniul entității, a unei amortizări anuale de până la 50% din valoarea de intrare a acestora, iar, din perioadele de gestiune următoare, calcularea amortizării se face după metoda liniară prin raportarea valorii amortizabile rămase la numărul de ani de utilizare rămași.

Avantajul acestui tip de amortizare constă în faptul că, în primul an, entitatea suportă la cheltuieli o amortizare mai mare, ceea ce permite reinvestirea sumelor în noi mijloace fixe, iar în următorii ani, cheltuielile sunt minime. Ca urmare, pentru a beneficia de acest avantaj, se recomandă ca această metodă de amortizare să fie utilizată pentru mijloacele fixe cu o durată de utilizare foarte scurtă sau entitatea să le scoată din funcțiune după primul an de utilizare.

Această metodă o regăsim și în literatura contabilă rusească. Autorii ruși afirmă că metoda de amortizare accelerată trebuie să fie aplicată într-un „mediu agresiv”. Prin mediu agresiv, se subînțelege raportarea acestora la factorii naturali sau artificiali, care contribuie la creșterea uzurii fizice (învechirea) a mijloacelor fixe în procesul de exploatare. Tot aici, pot fi atribuite și mijloacele fixe care funcționează într-un mediu predispus la incendii, mediu toxic sau alt mediu agresiv, din punct de vedere tehnologic, care poate servi drept cauză pentru producerea unei avarii.

Prin urmare, *propunem includerea în SNC „Imobilizări corporale și necorporale” a metodei de amortizare accelerate*, pentru a putea fi utilizată, în special, de către entitățile din industria grea, industria extractoare de resurse mi-

Below we will explore some methods not stipulated by NAS “Intangible and tangible assets” to see what the advantages and disadvantages of each of them are.

As mentioned, a depreciation method proposed by the Romanian accounting regulations is the method of accelerated depreciation. In the Romanian specialty literature, we find that this method consists of calculating an annual amortization of up to 50% of their input value at the date of the fixed assets entry in the entity's patrimony and from the subsequent management periods the calculation of the depreciation is done according to the linear method, by reporting the remaining depreciable amount to the remaining number of years of use.

The advantage of this type of depreciation is that in the first year the entity bears a higher depreciation in expenditures, which allows reinvestment of the amounts in new fixed assets, and in the following years the expenses are minimal. Therefore, in order to benefit from this advantage, it is recommended that this depreciation method be used for fixed assets with a very short period of use or the entity should decommission them after the first year of use.

This method is also found in the Russian accounting literature. The Russian authorities state that the accelerated depreciation method should be applied in an “aggressive environment”. By aggressive environment, they mean the natural or artificial factors that contribute to increased physical wear and tear (aging) of fixed assets in their exploitation process. Fixed assets that operate in a fire-prone environment, toxic environment, or other technologically aggressive environments can also be attributed here, which can serve as a cause for damage.

We therefore *propose that the accelerated depreciation method be included in NAS “Tangible and intangible assets”* to be used in particular by heavy industry entities, the mineral resource extractor industry, or other industries, where, in the course of their use, the fixed assets may be subject to harmful factors.

nerale, sau alte ramuri, în care, pe parcursul exploataării mijloacelor fixe, acestea pot fi supuse unor factori nocivi.

O metodă puțin cunoscută și cercetată în literatura de specialitate autohtonă este metoda anglo-saxonă a amortizării degresive, denumită metoda „pool”, care:

- prevede aplicarea unei rate de amortizare unice de 25% asupra valorii contabile a tuturor mijloacelor fixe din aceeași categorie;
- nu permite ajungerea la o valoare contabilă nulă, imobilizările fiind amortizate până la scoaterea lor din folosință.

Avantajul metodei date îl prezintă faptul că mijlocului fix amortizat nu este nevoie să-i fie stabilită o valoare reziduală, deoarece valoarea contabilă a acestuia nu va fi niciodată nulă. De aceea, *propunem introducerea acestei metode în legislația contabilă autohtonă.*

Altă metodă de amortizare specifică sistemului financiar anglo-saxon este cunoscută sub denumirea de metoda softy (sum of the year's digits) sau metoda cotelor descrescătoare. Aceasta este o metodă regresivă de amortizare, în care, pentru calculul cotei de amortizare, sunt însumați anii din durata de utilizare. Suma lor devine numitorul unei serii de fracții, care se înmulțesc cu valoarea amortizabilă a activului pentru a determina valoarea amortizării anuale de repartizat asupra duratei estimate de funcționare. La numărătorul fracțiilor, se situează cifrele fiecărui an al duratei estimate de funcționare, dar în ordine inversă [7, pag. 480].

În cazul în care un mijloc fix are un cost de intrare de 15 mii de euro, o durată de utilizare de 4 ani și o valoare reziduală de 2 mii de euro, atunci suma anilor de funcționare va fi 10 (1+2+3+4), iar amortizarea anuală va fi apoi calculată prin înmulțirea valorii amortizabile 13 mii euro (15 mii – 2 mii) cu fiecare dintre fracțiile următoare: 4/10; 3/10; 2/10; 1/10, în această ordine de idei, câte o fracție pe an.

În practică, observăm că, prin aplicarea metodei date, amortizarea are valoarea cea mai mare, în primul an de utilizare, și apoi descrește în fiecare an. De asemenea, amortizarea cumu-

A less known and researched method in the native literature is the Anglo-Saxon variable declining balance method of depreciation, called the “pool” method, which:

- provides for the application of a single 25% depreciation rate to the carrying amount of all fixed assets in the same category;
- does not allow for a zero book value, the assets being amortized until they are taken out of use.

The advantage of this method is that the depreciated fixed asset does not need to have a residual value set, as its book value will never be null. That is why we *propose introducing this method into the domestic accounting legislation.*

Another method of depreciation specific to the Anglo-Saxon Financial System is known as the softy method (sum of the year's digits) or the descending rate method. This is a regressive depreciation method, in which the years of use are summed up for calculating the depreciation rate. Their total amount becomes the denominator of a series of fractions multiplied by the depreciable amount of the asset to determine the amount of the annual depreciation to be allocated over the estimated lifetime. At the fraction counter are the numbers of each year of the estimated life cycle, but in reverse order [7, p. 480].

If a fixed asset has an entry cost of EUR 15 thousand, a service life of 4 years and a residual value of EUR 2 thousand, then the sum of the operating years will be 10 (1 + 2 + 3 + 4), and the annual depreciation will then be calculated by multiplying the depreciation value by EUR 13 thousand (15 thousand – 2 thousand) with each of the following fractions: 4/10; 3/10; 2/10; 1/10, in that order, by one fraction in a year.

In practice, we notice that by applying the given method, depreciation has the highest value in the first year of use and then decreases each year. The cumulative depreciation also increases by a smaller amount each year. At the end the remaining amortized value decreases each year

lată crește, în fiecare an, cu o sumă mai mică. La sfârșit, valoarea rămasă de amortizat se diminuează în fiecare an cu suma amortizării anuale, până egalează valoarea reziduală [7, pag. 480].

Considerăm oportună de includerea în SNC „Imobilizări corporale și necorporale”, a metodei date de amortizare, deoarece credem că ea ar putea fi utilizată, mai ales, pentru calcularea amortizării mijloacelor de transport, în special a autoturismelor, fiindcă acestea, în primul an de exploatare, scad brusc în valoare, față de costul de intrare inițial, iar în următorii ani, scad mai lent în valoare. Utilizarea acestei metode va menține un echilibru între valoarea contabilă a autoturismelor și valoarea lor justă sau de piață reală.

Potrivit SNC „Imobilizări corporale și necorporale” și în conformitate cu politicile lor contabile, entitățile calculează amortizarea unei imobilizări, începând cu data transmiterii în utilizare sau cu prima zi a lunii, care urmează după luna transmiterii în utilizare [9, pct. 28]. Standardele americane (US-GAAP) propun o altă dată pentru începerea calculării amortizării unui mijloc fix. Conform conceptului american, momentul de începere a amortizării unui mijloc fix se va aproxima în funcție de momentul în care acesta este pus în funcțiune, după cum urmează: dacă activul este dat în exploatare la data de 9 martie, acesta va începe să se supună amortizării începând cu 1 martie, iar dacă este pus în funcțiune la 27 mai, acesta va începe să fie amortizat începând cu data de 1 iunie. În cazul în care data dării în exploatare este la mijlocul lunii, se va opta fie pentru începutul lunii curente, fie pentru începutul lunii viitoare [5, pag. 50].

Acest mod de stabilire a datei pentru începerea calculării amortizării nu corespunde prevederilor SNC, dar credem că trebuie luat în considerare, mai ales în cazul mijloacelor fixe, a căror durată de utilizare este mică (de 2-3 ani). Respectiv, dacă un mijloc fix a fost pus în exploatare la începutul lunii (până la data de 15), atunci s-ar câștiga câteva zile în plus de amortizare. Deci, *susținem preluarea modelului american descris mai sus.*

by the sum of the annual amortization, until it equals to the residual value [7, p. 480].

We consider it appropriate to include in the NAS “Tangible and intangible assets” the method of amortization, because we believe it could be used mainly for the calculation of the depreciation of the means of transport, especially cars, because in the first year of exploitation they suddenly decrease in value, compared to the initial cost of entry, and in the coming years it is slowing down. The use of this method will maintain a balance between the book value of cars and their fair or fair market value.

According to NAS “Tangible and Intangible Assets” and in accordance with its accounting policies, entities shall calculate the depreciation of an asset from the date of transmission in use or the first day of the month following the month in which the asset is put into service [9, paragraph 28]. The American standards (US-GAAP) propose another date for calculating the depreciation of an asset. According to the American philosophy, the starting time of depreciation of a fixed asset will approximate depending on the date it is put into operation, as follows: if the asset is put into operation on 9 March, it will start to be subject to depreciation from March 1, and if put into operation on May 27, it will begin to be depreciated as of June 1. If the date of putting into operation is in the middle of the month, either the beginning of the current month or the beginning of the next month will be chosen [5, p. 50].

This method of determining the start of the amortization calculation does not correspond to the provisions of the NAS, but we believe that it has the right to life, especially in the case of fixed assets whose duration of use is small (2-3 years). Respectively, if a fixed asset is put into service at the beginning of the month (up to 15), then it would take a few extra days for depreciation. So, we *support the takeover of the American model described above.*

IAS 16 states that the depreciation method applied to an asset shall be reviewed at least at each accounting year-end and, if there is

În IAS 16, se menționează că metoda de amortizare aplicată unui activ trebuie revizuită cel puțin la fiecare sfârșit de exercițiu financiar și, dacă se constată o modificare semnificativă a ritmului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare aduse de acel activ, atunci metoda trebuie schimbată pentru a reflecta ritmul modificat [6, pct. 61].

SNC „Imobilizări corporale și necorporale” permite ca, atunci când se constată o modificare semnificativă în modelul de obținere a beneficiilor economice viitoare de la utilizarea obiectului, metoda aplicată de amortizare să fie schimbată [9, pct. 27].

De asemenea, cercetătorul autohton, Apostu Andrei, recomandă ca managementul entității să determine necesitatea revizuirii duratelor de utilizare și schimbării metodei de calculare a amortizării mijloacelor fixe la finele fiecărei perioade de gestiune, aplicarea consecventă a politicilor contabile în cursul perioadei de gestiune și prezentarea unor informații mai relevante privind mijloacele fixe în situațiile financiare [1, pag. 172].

Autoarea Cotoros Inga, doctor în economie, Republica Moldova, afirmă că revizuirea metodei de amortizare, ca instrument al managementului entității în gestionarea propriilor resurse, nu trebuie aplicată decât acolo unde sunt îndeplinite condițiile care vizează apariția unor modificări în modul de consum al beneficiilor economice viitoare. Intenția entității de alocare pe costuri a unei amortizări cât mai mari pentru diminuarea beneficiilor nu trebuie să influențeze procesul de revizuire al metodei de amortizare [3, pag. 280].

În opinia noastră, schimbarea metodei de amortizare trebuie să fie destul de motivată, pentru a nu crea suspiciuni de mărire artificială a cheltuielilor în scopul micșorării profitului. De aceea, îndemnăm practicienii să apeleze la această procedură doar în situații excepționale.

O problemă aferentă amortizării mijloacelor fixe poate apărea în cazul în care un mijloc fix, de dimensiuni mari, este compus din mai multe elemente.

a significant change in the expected pattern of consumption of future economic benefits embodied in the asset, the method shall be changed so as to reflect the modified rhythm [6, point 61].

NAS “Tangible and intangible assets” allows for the applied method of depreciation to be changed, when there is a significant change in the pattern of the future economic benefits of the object in use [9, point 27].

In the same way the local researcher Apostu Andrei recommends that the management of the entity determines the necessity of reviewing the lifetime and changing the method of calculating the fixed asset depreciation at the end of each accounting period, the consistent application of the accounting policies during the reporting period and the presentation of more relevant information on the funds in the financial statements [1, p. 172].

The author PhD Cotoros Inga, from the Republic of Moldova, argues that the review of the depreciation method as an entity’s management tool in managing its own resources should only be applied, when the conditions for changes in the pattern of consumption of the future economic benefits are met. The intention of the entity to allocate on a cost basis the largest depreciation for diminishing the benefits should not influence the review process of the depreciation method [3, p. 280].

In our opinion, the change in the depreciation method must be reasoned enough, so as not to create suspicions of artificially increasing expenses in order to reduce profits. That is why, we suggest to practitioners to use this procedure only in exceptional circumstances.

A problem of fixed asset depreciation may occur when a large fixed asset is composed of several elements.

IAS 16 states that an entity may allocate an amount initially recognized in respect of an item of property, plant and equipment for its significant parts and depreciates separately each such party. For example, it might be appropriate to depreciate separately the aircraft's casing and engines, whether owned or held under a finance

În IAS 16, este menționat că o entitate poate alocă o sumă recunoscută inițial, pentru un element de imobilizări corporale ale părților sale semnificative și amortiza separat fiecare astfel de părți. De exemplu, ar putea fi acceptabil să se amortizeze separat carcasa și motoarele unei aeronave, fie că acestea sunt în proprietate, fie că sunt deținute în baza unui contract de leasing financiar [6, pct. 44]. Astfel, o entitate poate alege să amortizeze separat părțile unui element care nu au un cost semnificativ față de costul total al elementului [6, pct. 47].

Suntem total de acord cu această prevedere și îndemnăm entitățile, care au astfel de mijloace fixe, să amortizeze separat elemente din ele, întrucât elementele pot avea durată de viață diferită (de exemplu, la o clădire poate fi amortizat separat ascensorul, acoperișul și restul clădirii).

Concluzii

Până la efectuarea calculelor matematice, este necesară determinarea duratei de utilizare a imobilizării, precum și a valorii reziduale a acesteia, deoarece amortizarea constituie un element esențial din ciclul de viață al unei imobilizări corporale amortizabile.

În acest context, trebuie să fie aplicat raționamentul contabil pentru fiecare caz aparte, în vederea stabilirii, cât mai exacte, a duratei de utilizare. Apreciem că nu trebuie să difere cu mult durata de utilizare contabilă de cea fiscală, pentru a nu avea două calcule total diferite. Totodată, credem că mărimea valorii reziduale trebuie să fie direct proporțională cu mărimea mijlocului fix, deoarece, în dependență de mărimea acestuia, la scoaterea din uz, pot fi obținute anumite materiale (fier vechi, metale prețioase).

Pentru calcularea amortizării, SNC „Imobilizări necorporale și corporale” acceptă doar trei metode: liniară, a unităților de producție și de diminuare a soldului. În lucrarea de față, autorul a mai propus alte trei metode: de amortizare accelerată, „pool” și „softy”. Toate aceste metode prezintă anumite avantaje, de aceea, propunem să fie incluse în legislația contabilă autohtonă.

lease [6, point 44]. Thus, an entity may choose to separately depreciate the parts of an item that do not have a significant cost over the total cost of the item [6, paragraph 47].

We fully agree with this provision and call upon entities, that have such fixed assets, to separately depreciate the items from them, as the elements may have a different lifetime (for example, in a building the elevator, the roof and the rest of the building can be depreciated separately).

Conclusions

Depreciation is an important element in the life cycle of a depreciable tangible asset. Initially, before the mathematical calculations are performed, it is necessary to determine the duration of use of the asset and its residual value.

In this context, the accounting reasoning must be applied for each separate case in order to ascertain the exact periods of use. We believe that there should be little difference in the accounting and tax periods, so as not to have two different totals. At the same time, we can say that the size of the residual value must be directly proportional to the size of the fixed assets, because certain materials (scrap iron, precious metals) can be obtained when it is removed from use.

For calculating depreciation, NAS “Intangible and Tangible Assets” accepts only three methods: linear, production units and balance reduction. In this paper, three other methods have been proposed: the accelerated depreciation, “pool” and “softy”. All of these methods have certain advantages, so we propose to be included in the domestic accounting legislation.

The American standards propose another date to begin calculating fixed asset depreciation. This mode does not comply with the NAS provisions, but we believe it has the right to life, especially for those fixed assets, the lifetime of which is low. So, we support taking over the above-described pattern.

Changing the depreciation method is a problem in accounting practice. We recommend that if such a need arises, it should be reasonably

Standardele americane propun o altă modalitate pentru începerea calculării amortizării unui mijloc fix. Această modalitate nu corespunde prevederilor SNC, dar credem că are dreptul la viață, mai ales în cazul mijloacelor fixe a căror durată de utilizare este mică. Deci, susținem preluarea modelului descris.

Schimbarea metodei de amortizare reprezintă o problemă în practica contabilă. Recomandăm că, în cazul în care apare o astfel de necesitate, ea trebuie să fie destul de motivată, pentru a nu crea suspiciuni de mărire artificială a cheltuielilor în scopul micșorării profitului. De aceea, îndemnăm practicienii să recurgă la această procedură doar în situații excepționale.

Atunci când un mijloc fix este compus din mai multe elemente, cu durate de utilizare diferite, recomandăm entităților să amortizeze separat fiecare element.

motivated, so as not to create suspicions of artificially raising costs in order to reduce profits. That is why we urge practitioners to use this procedure only in exceptional circumstances.

When a fixed asset is composed of multiple elements with different periods of use, we recommend that entities depreciate the items separately from the assets.

Bibliografie Bibliography:

1. APOSTU, Andrei. *Avantajele aplicării metodelor accelerate de calculare a amortizării mijloacelor fixe*. În: Conferința științifică internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”, 25-26 septembrie 2015. Chișinău: ASEM, 2015, vol. 3, p. 169-175. ISBN978-9975-75-714-0.
2. BUNEA, Ștefan. *Vulnerabilitățile conceptului de amortizare utilizat în referențialul IFRS - subiect de dezbatere și de revizuire a unor standarde*. În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor. 2014, nr. 7, pp. 30-35, ISSN 1454-9263.
3. COTOROS, Inga. *Modificarea metodei de amortizare a imobilizărilor corporale - aspecte contabile și fiscale*. În: Conferința științifică internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii” (26-27 sept., 2014). Chișinău: ASEM, 2014, vol. 3, pp. 278-280. ISBN 978-9975-75-717-1.
4. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi – <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&from=RO>
5. DUȚULESCU, Silviu. *Cercetare privind tratamentul contabil al imobilizărilor corporale*. În: Audit financiar. 2015, nr. 9, pp. 48-57. ISSN 1583-5812.
6. IAS 16 „Imobilizări corporale” – <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
7. NEEDLES, Belverd E.; ANDERSON, Henry R.; CALDWELL, James C. *Principiile de bază ale contabilității*. Chișinău: ARC, 2000, 1240 p. ISBN9975-61-131-1.
8. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul MFP nr. 1802 din 29.12.2014. În: Monitorul Oficial al României nr. 963 din 30.12.2014.
9. SNC „Imobilizări necorporale și corporale” – http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf