

## PROVIZIOANE PENTRU REABILITAREA MEDIULUI – RECUNOAȘTERE ȘI DEDUCTIBILITATE

Leontina BEȚIANU, Marilena MIRONIUC

Universitatea „Al. I. Cuza” Iași, FEAA

e-mail: betianu@uaic.ro, marilena@uaic.ro

*In the last few years, more and more countries adopted laws for environmental protection, which has important financial implications for companies. Because of this reason, the needs of the investors, creditors, business partners, etc. determined the organisms of accounting normalization and the accounting organizations to deal with this matter. Therefore the international regulation IAS 37“Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets” deals with provisions for the restoration of the contaminated areas and the restoration of the site at the end of the works. The regulation recommends the making of these provisions if certain recognition criteria are met. An event that does not give rise to a present obligation immediately may do so at a later date, because of changes in the law or because an act (for example, a sufficiently specific public statement) by the entity gives rise to a constructive obligation. For example, when environmental damage is caused there may be no present obligation to remedy the consequences. However, a present obligation arises if a new law requires the existing damage to be rectified or if the entity publicly accepts responsibility for rectification in a way that creates a constructive obligation. When a new law is proposed, a present obligation under the operation of that law arises only when the law is substantively enacted, which is when the remaining steps in the enactment process will not change the outcome. Differences in circumstances surrounding enactment make it impossible to specify a single event that would make legislation substantively enacted in all jurisdictions. In some cases, substantive enactment does not occur until the legislation is actually enacted. We also have to have in mind that the moment the accounting provision recognition conditions are fulfilled does not always coincide with the time when their fiscal deductibility is admitted. In this paper we shall approach the issues of the recognition and the deductibility of such provisions.*

**Keywords:** *environmental protection, provisions for restoration, deductibility, environmental liability, recognition.*

Integrarea mediului în viața întreprinderii presupune luarea în calcul a acestuia la toate nivelele: economic, juridic, contabil și financiar, tehnic și științific. Gestiunea mediului interesează și sensibilizează o gamă largă de utilizatori interni și externi: parteneri comerciali, consumatori, salariați, asociații de protecție a mediului, investitori, acționari, experți juridici, contabili, cercetători, autoritatea publică etc.

În plan economic luarea în calcul a parametrilor de mediu în costul serviciilor sau producției permit întreprinderilor pe de o parte să-și raționalizeze consumul de resurse naturale sau energie, realizând economii substanțiale și pe de altă parte să satisfacă exigențele privind respectarea mediului și sănătatea consumatorilor.

## MATERIAL ȘI METODĂ

În această lucrare am analizat aspecte contabile legate de obligativitatea recunoașterii și constituirii provizioanelor privind refacerea amplasamentului la finele exploatării. În acest sens am analizat normele care reglementează acest aspect (IAS 37, Codul Fiscal, legile privind exploatarea gazelor, petrolului și resurselor minerale) Descrierea demersului metodologic și interpretativ este însoțită de prezentarea unei aplicații.

## REZULTATE ȘI DISCUȚII

Interesul pe care întreprinderile îl acordă problemelor de mediu (producerea deșeurilor, consumul de resurse energetice etc.) este determinat, de obicei, de anumite prevederi legislative care impun adoptarea unor măsuri pentru protecția mediului. Astfel, contribuabilii autorizați să desfășoare activități în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sunt obligați, conform articolului 22 din Codul fiscal, să înregistreze în evidența contabilă provizoane pentru refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1 % aplicate asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile din exploatare, pe toată durata exploatării zăcămintelor naturale. Pentru titularii de acorduri petroliere, care desfășoară operațiuni petroliere în perimetre marine ce includ zone cu adâncime de apă mai mare de 100 m, cota provizionului constituit pentru dezafectarea sondelor, demontarea instalațiilor, a dependințelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului este de 10 %, aplicată asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile înregistrate, pe toată perioada exploatării petroliere.

În contabilitate se vor înregistra aceste provizioane dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere conform paragrafului 14 din IAS 37 *Provizioane, active și datorii contingente*, adică:

- întreprinderea are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;
- este probabilă o ieșire de resurse pentru a onora obligația respectivă;
- valoarea obligației poate fi estimată în mod credibil.

Pe lângă criteriile de recunoaștere trebuie avut în vedere faptul că momentul în care sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere contabilă a provizioanelor, nu coincide întotdeauna cu momentul în care se acceptă deductibilitatea fiscală a acestora.

Tradițional, constituirea provizioanelor presupune debitarea unui cont de cheltuieli care apare în contul de profit sau pierdere. Totuși, provizioanele pentru demontarea, mutarea și refacerea amplasamentului fac obiectul unei excepții. De fapt cele legate de degradarea imediată sunt incluse în valoarea activului, pe când

cele legate de degradarea progresivă sunt contabilizate la cheltuieli. Impactul asupra situațiilor financiare este asupra capitalului propriu (și rezultatelor) în primul caz sau asupra contului de rezultate pentru al doilea caz.

Pentru exemplificare prezentăm următoarea situație: se presupune că în cazul **exploatării zăcămintelor de cărbune** la începerea activității întreprinderea își asumă răspunderea de a reface terenul afectat și estimează că va efectua cheltuieli de 500.000 lei. Durata de exploatare a zăcămintelor este estimată la 30 de ani. În acel moment sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea provizionului: există o obligație legală, întreprinderea și-a luat angajamentul de refacere a amplasamentului care generează o ieșire de resurse, iar suma a putut fi evaluată în mod credibil. Ca urmare se va înregistra provizionul respectiv. Pentru că la acel moment nu poate fi determinată deductibilitatea acestor sume ele sunt înregistrate ca nedeductibile integral.

|   |   |   |         |         |
|---|---|---|---------|---------|
| 6812.1 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele” - nedeductibile | = | 1518.1 „Alte provizioane” - nedeductibile | 500.000 | 500.000 |
|---|---|---|---------|---------|

În cazul în care la sfârșitul primului exercițiu s-au înregistrat pierderi din activitatea de exploatare, cheltuiala cu provizionul este nedeductibilă integral (conform Codului fiscal, art.22 suma este deductibilă doar dacă se înregistrează profit din activitatea de exploatare). Dacă în exercițiul următor s-a înregistrat un profit de exploatare de 2.000 lei, atunci se pot recunoaște provizioane deductibile pentru 20 lei (1% x 2.000 lei). Dar cheltuielile cu provizioanele au fost înregistrate în contabilitate în exercițiul anterior așa că, în exercițiul curent, se poate recunoaște deducerea fiscală extracontabil, în registrul de evidență fiscală și de aici în declarația de impunere sau se poate face un artificiu contabil, prin transferul provizionului pe analitice:

|   |   |   |    |    |
|---|---|---|----|----|
| 1518.1 „Alte provizioane” - nedeductibile | = | 1518.2 „Alte provizioane” - deductibile | 20 | 20 |
|---|---|---|----|----|

În exercițiile următoare se aplică același tratament contabil.

Pe parcursul desfășurării activității pot să apară două situații:

a) în cazul în care pe perioada exploatării se estimează că nivelul cheltuielilor cu refacerea terenului este mai mare decât suma stabilită inițial (cu 3.000 lei), atunci provizionul este suplimentat, iar articolul contabil este similar cu cel de la constituire:

|   |   |   |       |       |
|---|---|---|-------|-------|
| 6812.1 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele” - nedeductibile | = | 1518.1 „Alte provizioane” - nedeductibile | 3.000 | 3.000 |
|---|---|---|-------|-------|

b) în caz contrar, dacă suma este mai mică, atunci se anulează partea respectivă de provizion prin virare la venituri (4.000 lei):

|   |   |  |       |       |
|---|---|--|-------|-------|
| 1518.1 „Alte provizioane” - nedeductibile | = | 7812.1 „Venituri din provizioane” - neimpozabile | 4.000 | 4.000 |
|---|---|--|-------|-------|

Cheltuielile cu refacerea terenului afectat sunt înregistrate în contabilitate pe măsura efectuării acestora, după natura lor, iar în același timp provizioanele sunt trecute la venituri.

Dacă pe parcursul celor 30 de ani cât a durat exploatarea s-au înregistrat provizioane recunoscute fiscal în limita a 1% din profitul de exploatare de 475.000 lei, atunci se fac următoarele înregistrări:

- trecerea la venituri a provizionului deductibil în limita de 1% din rezultatul de exploatare

|   |   |  |         |  |         |
|---|---|--|---------|--|---------|
| 1518.2 „Alte provizioane” - deductibile | = | 7812.2 „Venituri din provizioane” - impozabile | 475.000 |  | 475.000 |
|---|---|--|---------|--|---------|

- înregistrarea sumei nedeductibile în situația în care provizionul a fost suplimentat cazul a): 28.000 lei (503.000 – 475.000)

|   |   |  |        |  |        |
|---|---|--|--------|--|--------|
| 1518.1 „Alte provizioane” - nedeductibile | = | 7812.1 „Venituri din provizioane” - neimpozabile | 28.000 |  | 28.000 |
|---|---|--|--------|--|--------|

- înregistrarea sumei nedeductibile în situația în care provizionul a fost diminuat cazul b): 21.000 lei (496.000 – 475.000)

|   |   |  |        |  |        |
|---|---|--|--------|--|--------|
| 1518.1 „Alte provizioane” - nedeductibile | = | 7812.1 „Venituri din provizioane” - neimpozabile | 21.000 |  | 21.000 |
|---|---|--|--------|--|--------|

În cazul unităților care exploatează zăcămintele naturale cheltuielile pentru dezafectarea imobilizărilor corporale pot fi incluse în valoarea de intrare, conform IAS 16.16, dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a provizioanelor (IAS 37.14). În acest caz cheltuielile sunt înregistrate pe perioada exploatării resursei respective în mod indirect prin intermediul amortizării. În cazul acestor exploatări amortizarea se determină în funcție de rezerva de substanță minerală exploatabilă, conform Codului Fiscal, art. 24.

În cazul unei **exploatări petroliere**, care desfășoară operațiuni într-un perimetru marin cu adâncime de apă mai mare de 100 m, s-a achiziționat o instalație de la terți în valoare de 8.000.000 lei. Cheltuielile cu montarea acesteia sunt de 300.000 lei și se estimează că pentru dezafectarea instalației se vor efectua cheltuieli de 700.000 lei. Această sumă va fi inclusă în valoarea de intrare a instalației, fiind îndeplinite condițiile de recunoaștere (obligație legală care generează ieșirea de resurse și evaluarea credibilă a sumei):

|                                 |   |   |           |  |           |
|---------------------------------|---|---|-----------|--|-----------|
| 2131 „Echipeamente tehnologice” | = | %   | 9.000.000 |  | -         |
|                                 |   | 404 „Furnizori de imobilizări”                        |           |  | 8.000.000 |
|                                 |   | 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale” |           |  | 300.000   |
|                                 |   | 1518.1 „Alte provizioane” - nedeductibile             |           |  | 700.000   |

Amortizarea instalației se va face în funcție de rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă. Astfel, dacă în primul an s-a exploatat 2,7% din substanța minerală utilă estimată, atunci amortizarea anuală este de 243.000 lei (2,7% x 9.000.000 lei), din care suma aferentă provizionului este de 18.900 lei (2,7% x 700.000 lei). Profitul din exploatare înregistrat la sfârșitul primului exercițiu este de 2.000 lei. Înseamnă că s-a înregistrat o cheltuială deductibilă pentru provizion de 200 lei (10% x 2.000 lei), diferența de 18.700 lei (18.900 lei – 200 lei) este nedeductibilă. În contabilitate se fac următoarele înregistrări:

|   |   |   |           |
|---|---|---|-----------|
| - amortizarea   |   |   |           |
| %   | = | 2813 „Amortizarea<br>instalațiilor, mijloacelor de<br>transport, animalelor și<br>plantațiilor” | - 243.000 |
| 6811.1 „Cheltuieli cu<br>amortizarea imobilizărilor<br>corporale” – deductibile   |   |   | 224.300   |
| 6811.2 „Cheltuieli cu<br>amortizarea imobilizărilor<br>corporale” - nedeductibile |   |   | 18.700    |
| - transferul provizionului pe analitice   |   |   |           |
| 1518.1 „Alte provizioane” -<br>nedeductibile                                      | = | 1518.2 „Alte provizioane” -<br>deductibile  | 200   200 |

Dacă în exercițiul N+5 s-a exploatat 6% din rezerva estimată de substanță minerală utilă, iar din activitatea de exploatare s-a înregistrat un profit de 500.000 lei, atunci amortizarea înregistrată este de 540.000 lei (6% x 9.000.000 lei), din care aferentă provizionului 42.000 lei (6% x 700.000 lei). Suma deductibilă fiscal din rezultatul de exploatare este de 50.000 lei (10% x 500.000 lei). În acest caz s-a înregistrat o sumă deductibilă mai mare decât amortizarea curentă. Pentru a beneficia de această deducere se poate recunoaște extracontabil deducerea fiscală pentru 8.000 lei (50.000 lei – 42.000 lei) în registrul de evidență fiscală și de aici în declarația de impunere sau se poate face un artificiu contabil, prin transferul pe analitice a provizioanelor. În cazul în care provizioanele înregistrate astfel sunt mai mari decât cele estimate diferența se anulează:

|   |   |   |                   |
|---|---|---|-------------------|
| - amortizarea   |   |   |                   |
| 6811.1 „Cheltuieli cu<br>amortizarea imobilizărilor<br>corporale” – deductibile | = | 2813 „Amortizarea<br>instalațiilor, mijloacelor de<br>transport, animalelor și<br>plantațiilor” | 540.000   540.000 |
| - transferul provizionului pe analitice   |   |   |                   |
| 1518.1 „Alte provizioane” -<br>nedeductibile                                    | = | 1518.2 „Alte provizioane” -<br>deductibile  | 50.000   50.000   |
| - suplimentarea fiscală a provizionului   |   |   |                   |
| 6812.2 „Cheltuieli de<br>exploatare privind<br>provizioanele” - deductibile     | = | 1518.2 „Alte provizioane” -<br>deductibile  | 8.000   8.000     |

În acest moment la provizioane este înregistrată suma de 708.000 lei (700.000 lei suma inițială + 8.000 lei suplimentarea). Dacă se estimează că provizioanele au aceeași valoare stabilită inițial de 700.000 lei, atunci suplimentarea fiscală a provizionului de 8.000 lei trebuie anulată:

|  |   |   |               |
|--|---|---|---------------|
| 1518.1 „Alte provizioane” -<br>nedeductibile | = | 7812.1 „Venituri din<br>provizioane” - neimpozabile | 8.000   8.000 |
|--|---|---|---------------|

Pe perioada exploatării cheltuielile pentru dezafectarea imobilizărilor sunt actualizate. În cazul în care se estimează că acestea sunt mai mari provizionul se suplimentează, în caz contrar se anulează. Dacă la finele exploatării, imobilizările sunt amortizate integral, iar analiticele contului de provizioane nu sunt închise atunci sumele respective trebuie trecute la venituri impozabile/neimpozabile, după caz și se închid și ele.

## CONCLUZII

*Estimarea* provizioanelor legate de mediu este adesea dificil de realizat, deoarece trebuie luate în calcul destul de multe riscuri și incertitudini (modificarea legislației, ameliorarea tehnologiilor disponibile etc.). Totuși valoarea recunoscută trebuie să reflecte o estimare rezonabilă, realizată de specialiști cu obiectivitate, estimare ce ia în considerare toate dovezile disponibile.

Provizioanele înregistrate trebuie să fie *revizuite* la fiecare închidere a exercițiului pentru a reflecta estimarea de la acea dată. Pentru aceasta se va proceda la actualizarea acestora prin suplimentare sau anulare.

Dacă *nu poate fi recunoscut* un provizion se vor menționa în notele la situațiile financiare incertitudinile privind sumele și evenimentele viitoare ca *datorii eventuale*. Aceste informații sunt importante pentru utilizatori, deoarece este posibil să fie contabilizate la provizioane în exercițiile viitoare și pot afecta serios situația întreprinderii. De fapt, acestea permit punerea în gardă a diferiților actori privind cheltuielile viitoare pe care întreprinderea este posibil să le angajeze.

Întreprinderile trebuie să facă diferențierea clară privind înregistrarea unui provizion sau a unei datorii eventuale și datorită *impactului fiscal* al contabilizării provizioanelor. Deducibilitatea fiscală este posibilă doar pentru suma determinată credibil. Dacă provizionul nu este deductibil, înregistrarea unei datorii eventuale sub pretextul că suma nu poate fi determinată în mod credibil este „o ieșire de siguranță” acceptabilă.

## BIBLIOGRAFIE

1. \*\*\* *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRSs) 2006*, Ed. CECCAR, București, 2006
2. \*\*\* *Codul Fiscal* al României: L. nr. 571/2003, nr.174/2004, HG nr.977/2004, OG nr 83/2004, OG nr.94/2004, L. nr.494/2004, OUG nr.123/2004, OUG nr.138/2004, L. nr. 96/2005, OUG. nr.45/2005, L. nr.163/2005, L. nr.210/2005, L. nr.247/2005, OUG nr. 203/2005, OUG. nr.21/2006, OUG nr.33/2006, L. nr.343/2006, OG nr.43/2006, HG nr. 1.514/2006, OUG nr.110/2006
3. \*\*\* *Legea gazelor* nr. 351/2004 publicată în M. Of., nr. 679/2004
4. \*\*\* *Legea petrolului* nr. 238/2004 publicată în M. Of., nr. 535/2004
5. \*\*\* *Legea minelor* nr. 85/2003 publicată în M.Of. nr. 197/2003