

APRECIERI COMPARATIVE PRIVIND DEPRECIEREA ACTIVELOR IMOBILIZATE CONFORM REGLEMENTĂRILOR CONTABILE NAȚIONALE ȘI INTERNAȚIONALE

Andrei APOSTU, drd., ASEM

In is article are presented the similarities and the differences between the rules concerning the impairment of assets, that are stipulated in national and international accounting standarts. In particular, in this research are examined the issues concerning the terminology used to define the impairment of assets, the requirements for identifying an asset that may be impaired and the phases of impairment test.

Entitățile procură și utilizează active cu scopul obținerii avantajelor economice viitoare, iar evaluarea inițială a acestor avantaje, în cele mai dese cazuri, are loc la costul de achiziție sau de producție a activelor procurate sau create. Activele immobilizate, spre deosebire de stocuri, își consumă avantajele treptat, pe măsura calculării amortizării. La un moment dat, se poate constata că avantajele economice asociate unui activ sunt mai mici decât cele estimate inițial. În acest caz, entitatea nu mai poate prezenta în bilanț activele sale la costul de intrare diminuat doar cu suma amortizării, ci trebuie să țină cont și de pierderea din depreciere.

Conform DEX deprecierea semnifică faptul de a deprecia; nesocotire a valorii; devalorizare; scăderea puterii de cumpărare a unei monede; a deprecia înseamnă a aprecia un bun sub valoarea sa reală, a minimiza valoarea lui; a-și micșora, a-și pierde valoarea sau calitatea, a se degrada, a se devaloriza [2, p.292].

Noțiunea „deprecierea activelor” a fost introdusă pentru prima dată în reglementările contabile din Republica Moldova la 1 ianuarie 2014, odată cu punerea în aplicare a noilor Standarde Naționale de Contabilitate (SNC) și Planului general de conturi contabile [3, p. 3-6]. În componența noilor SNC se regăsește un standard separat, denumit „Deprecierea activelor”, care nu are analog în nomenclatorul SNC, aplicate în perioada anilor 1998–2013. Elaborarea acestui SNC a fost determinată de necesitatea armonizării cadrului normativ contabil național cu reglementările contabile internaționale în contextul integrării europene a Republicii Moldova.

Drept bază pentru elaborarea SNC „Deprecierea activelor” au servit prevederile Directivelor Uniunii Europene și Standardul Internațional de Contabilitate 36 „Deprecierea activelor” (în continuare – IAS 36).

La contabilizarea deprecierei apar un șir de probleme, principalele din care se referă la:

- terminologia utilizată pentru definirea deprecierei activelor;
- identificarea indicilor deprecierei;
- etapele testului de depreciere.

Scopul prezentului articol este examinarea modului cum sunt abordate problemele menționate în reglementările contabile naționale și internaționale, precum și identificarea asemănărilor și deosebirilor dintre acestea.

Deși SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36 conțin noțiuni similare referitoare la deprecierea activelor, o analiză mai detaliată a lor permite scoaterea în evidență a unor deosebiri în ceea ce privește terminologia și procedurile utilizate pentru determinarea pierderilor din deprecierea activelor care sunt sintetizate în tabelul 1.

Tabelul 1

**Compararea conținutului noțiunilor de bază utilizate
în SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36**

Definirea noțiunii conform	
SNC „Deprecierea activelor”	IAS 36
<i>Pierdere din depreciere</i> – diferența cu care valoarea contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare a unui activ sau a unui grup de active	<i>Pierdere din depreciere</i> – valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar depășește valoarea sa recuperabilă
<i>Valoare contabilă</i> – valoarea cu care un activ este recunoscut în bilanț după deducerea amortizării și pierderilor din depreciere	<i>Valoarea contabilă</i> – valoarea la care un activ este recunoscut după ce se deduc deprecierea (amortizarea) cumulată și pierderile cumulate din depreciere
<i>Valoare justă minus costurile de vânzare</i> – suma care poate fi obținută din vânzarea unui activ sau a unui grup de active, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și informate, diminuată cu costurile estimate de vânzare	<i>Valoarea justă minus costurile generate de vânzare</i> – valoarea care poate fi obținută din vânzarea unui activ sau a unei unități generatoare de numerar, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, minus costurile asociate cedării
Nu are analog	<i>Valoare recuperabilă</i> a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar – cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare
Nu are analog	<i>Valoare de utilizare</i> – valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate să se obțină de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar
<i>Grup de active</i> – cel mai mic ansamblu de active ce include activul examinat, a cărui valoare justă minus costurile de vânzare poate fi evaluată	<i>Unitate generatoare de numerar</i> – cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar independente într-o mare măsură de intrările de numerar generate de alte active sau grupuri de active.
<i>Activ individual</i> – activ pentru care poate fi determinată în mod separat valoarea justă minus costurile de vânzare	Nu are analog
<i>Costuri de vânzare</i> – costuri suplimentare atribuibile direct vânzării unui activ sau unui grup de active (de exemplu, costurile serviciilor juridice, de evaluare, taxele poștale)	<i>Costuri asociate cedării</i> – costuri marginale care pot fi atribuite direct cedării unui activ sau unei unități generatoare de numerar, exclusiv costurile de finanțare și cheltuiala cu impozitul pe profit
<i>Piață activă</i> – piața care îndeplinește simultan următoarele condiții: a) activele comercializate pe piața respectivă sunt omogene; b) cumpărătorii și vânzătorii interesați pot fi găsiți în orice moment; și c) prețurile sunt accesibile publicului.	<i>Piață activă</i> – piața în cadrul căreia sunt îndeplinite toate condițiile prezentate mai jos: a) elementele tranzacționate pe piața în cauză sunt omogene; b) în mod normal, pot fi găsiți cumpărători și vânzători interesați în orice moment; și c) prețurile sunt accesibile publicului.

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36 [3 ; 4].

În urma comparării efectuate concluzionăm că reglementările contabile naționale și internaționale prevăd modalități diferite de determinare a mărimii pierderii din deprecierea activelor. Astfel, conform SNC „Deprecierea activelor” mărimea deprecierei se determină prin compararea valorii contabile a unui activ cu valoarea lui justă minus costurile de vânzare. În caz când valoarea contabilă este mai mare, activul urmează a fi depreciat. Potrivit prevederilor IAS 36 pierderea din deprecierea activelor este calculată prin compararea valorii contabile a unui activ cu valoarea lui recuperabilă, care reprezintă suma cea mai mare dintre valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare. Prin urmare, la evaluarea pierderii din depreciere conform reglementărilor contabile naționale nu se ia în calcul valoarea de utilizare a activului.

SNC „Deprecierea activelor” nu prevede aplicarea valorii de utilizare, deoarece determinarea acesteia presupune actualizarea fluxurilor viitoare de numerar, procedeu care nu se utilizează în sistemul contabil din Republica Moldova. Constatăm anumite divergențe între prevederile SNC „Deprecierea activelor”, care au fost admise cu scopul simplificării procedurii de determinare a mărimii pierderii din deprecierea activelor de către entitățile din Republica Moldova. În același timp, potrivit prevederilor p. 9 din Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate [5, p. 68] în cazul aplicării metodelor alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile politicile contabile se selectează în conformitate cu prevederile IFRS corespunzătoare. Prin urmare, entitatea are dreptul să aplice modelul prevăzut de IAS 36 pentru determinarea pierderii din depreciere prin specificarea lui în politicile sale contabile.

Orice pierdere din depreciere trebuie, mai întâi de toate, să fie identificată în timp. În acest scop atât SNC „Deprecierea activelor”, cât și IAS 36 prevăd ca testul de depreciere să fie efectuat la sfârșitul perioadei de gestiune pentru acele active pentru care există indicii ai deprecierei. Determinarea pierderilor din depreciere trebuie să aibă loc pînă la întocmirea situațiilor financiare, deoarece ele trebuie să ofere informații relevante și credibile utilizatorilor interesați de informația financiar-contabilă. Neefectuarea testului de depreciere ar putea conduce la încălcarea principiului prudenței, datorită faptului că activele vor fi prezentate în situațiile financiare la o valoare supraevaluată, adică la o valoare care depășește valoarea reală a acestora.

În funcție de sursa de informație, potrivit prevederilor SNC „Deprecierea activelor”, indicii privind deprecierea pot fi: externi (diminuarea semnificativă a valorii de piață a activelor, modificări negative în mediul tehnologic, economic sau legal care afectează entitatea, producerea calamităților și altor evenimente excepționale, alți indicii identificați de entitate) și interni (existența dovezilor referitoare la învechirea sau deteriorarea fizică a unui activ, modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, privind durata și modul de utilizare a activului, alți indicii care reflectă faptul că beneficiile economice generate de un activ vor fi mai mici decît cele scontate).

Suplimentar la indicii deprecierei activelor menționați mai sus IAS 36 stipulează în calitate de indicii externi următoarele circumstanțe:

- a) ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste creșteri să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la scăderea valorii recuperabile a activului în mod semnificativ;
- b) valoarea contabilă a activelor nete ale entității este superioară capitalizării sale de piață.

Pe lângă aceasta, potrivit IAS 36 entitatea poate identifica și alți indicii conform cărora un activ ar putea fi depreciat. Așadar, putem afirma că identificarea activelor care urmează a fi depreciate trebuie să se efectueze în baza raționamentului profesional. Totuși, decizia finală privind deprecierea activelor se aprobă de conducerea entității în baza surselor externe și interne de informații prezentate (de exemplu, buletine bursiere, acte normative, rapoarte interne, prognoze proprii, documente ce confirmă evenimentul excepțional).

SNC „Deprecierea activelor” stabilește cerința de testare pentru depreciere, indiferent dacă există sau nu un indice al deprecierei, pentru următoarele active:

- 1) imobilizările necorporale cu durată de funcționare utilă nelimitată sau imobilizare necorporală care nu este disponibilă pentru utilizare;
- 2) fondul comercial rezultat dintr-o combinație de întreprinderi.

Cerința testării anuale pentru depreciere a activelor menționate este legată de faptul, că capacitatea unor asemenea active de a genera beneficii economice viitoare, în vederea recuperării valorii lor contabile, nu poate fi stabilită cu un grad înalt de certitudine. Prevederi similare se conțin și în IAS 36.

În baza prevederilor SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36 pot fi delimitate următoarele etape ale testului de depreciere:

- 1) identificarea indicilor deprecierei activelor;
- 2) determinarea valorii recuperabile (în cazul aplicării IAS 36) sau valorii juste minus costurile de vânzare (în cazul aplicării SNC „Deprecierea activelor”);
- 3) compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă sau cu valoarea justă minus costurile de vânzare;
- 4) reflectarea în contabilitate a pierderilor din depreciere.

IAS 36 stabilește că valoarea recuperabilă trebuie determinată pe fiecare activ individual. Însă, atunci când valoarea recuperabilă a activului individual nu poate fi determinată, entitatea trebuie să determine valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar (în continuare – UGT) căreia îi aparține activul. De regulă, acest lucru are loc din cauză că activul poate genera beneficii economice doar în combinație cu alte active. Identificarea UGT căreia îi aparține activul individual se realizează în baza raționamentului profesional, în mod consecvent, de la o perioadă de gestiune la alta, pentru același activ sau aceleași tipuri de active, în afară de cazurile în care se justifică o modificare. Valoarea recuperabilă a UGT se determină în același mod ca și valoarea recuperabilă a activului individual. Pierderea din depreciere aferentă UGT se repartizează pentru a reduce valoarea contabilă a activelor incluse în UGT în următoarea ordine:

- a) prin reducerea valorii contabile a fondului comercial, dacă acesta există; și
- b) prin repartizarea sumei rămase între celelalte active proporțional ponderii valorii contabile a fiecărui activ.

De menționat că, indiferent de standardele de contabilitate pe care le aplică entitatea, conform art. 24. alin. (18) din Codul fiscal pierderile din depreciere nu se permit spre deducere în scopuri fiscale [1, p. 16].

În concluzie putem afirma că, obiectivul principal atât al IAS 36, cât și SNC „Deprecierea activelor” este de a stabili procedurile pe care o entitate trebuie să le aplice pentru a se asigura că activele sale nu sunt înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea recuperabilă. În acest sens, trebuie identificate modificările valorii activului care au loc după recunoașterea inițială a acestuia, în cazul în care astfel de modificări conduc la diminuarea valorii activului respectiv.

Bibliografie:

1. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997. În: revista „Contabilitate și audit”, 2014, nr. 1, 323 p.
2. DEX. Dicționarul explicativ al limbii române. Univers enciclopedic, gold. București, 2012, 1230 p.
3. Acte normative în domeniul contabilității. În: „Monitorul Oficial al Republicii Moldova”, ediție specială, Chișinău, 2013, 652 p.
4. Standardele Internaționale de Raportare Financiară – IFRS, www.minfin.md.
5. Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 166 din 28 noiembrie 2013. În: „Monitorul Oficial al Republicii Moldova” nr. 291-296 din 13 decembrie 2013, 152 p.