

657.373.2:006.44

UNELE ASEMĂNĂRI ȘI DEOSEBIRI ÎNTRE SNC¹ ȘI IAS² AFERENTE DEPRECIERII ACTIVELOR

*Dr. Mihai POPOVICI, ASEM
mpopovici1992@gmail.com*

Deprecierea reprezintă un element important din ciclul de viață al unui activ, deoarece, prin această operațiune, poate fi obținută o imagine reală a valorii activelor unei entități. Cercetând prevederile standardelor naționale și internaționale, în acest articol, au fost prezentate unele asemănări și deosebiri, care apar la aplicarea lor în practică, pentru a deprecia un activ, precum cele dintre indicii externi și interni de depreciere a activelor, dar și cele aferente indicatorilor utilizați la deprecierea acestora (valoare recuperabilă, valoare de utilizare). Utilizând metode de cercetare, precum cea comparativă și de analiză a documentelor, au fost studiate și opiniile unor savanți autohtoni, ceea ce a permis formularea unor concluzii și recomandări mai solide asupra subiectului abordat.

Cuvinte-cheie: depreciere, active, valoare justă, cost de vânzare, valoare recuperabilă, valoare de utilizare.

JEL: M-41.

Introducere

Noțiunea de depreciere prezintă o importanță deosebită în formarea unei imagini reale a situației activelor unei entități. Discuțiile asupra problemelor aferente deprecierei activelor sunt mereu actuale din cauza asemănărilor și deosebirilor, care apar între

657.373.2:006.44

SOME SIMILARITIES AND DIFFERENCES BETWEEN THE NAS¹ AND THE IAS² RELATED TO IMPAIRMENT OF ASSETS

*PhD Mihai POPOVICI, ASEM
mpopovici1992@gmail.com*

Impairment is an important element in the life cycle of an asset because this operation can result in a real picture of the value of an entity's assets. In the present article we have presented some similarities and differences of the national and international standards' provisions, that arise when applied in practice to depreciate an asset, such as those between external and internal indices of an asset depreciation, and, also, those related to the indicators used for the impairment of assets (recoverable amount, value in use). Using research methods such as comparative and document analysis, we have studied the opinions of some national scientists, which allowed the formulation of conclusions and stronger recommendations on the subject.

Keywords: depreciation, assets, fair value, cost of sale, recoverable amount, value in use.

JEL: M-41.

Introduction

The depreciation concept is important especially in the formation of a real image of the situation of the entity's assets. Discussions on asset impairment issues are always topical due to the similarities and differences, which occur between the provisions of National Accounting Standard (hereinafter – NAS)

¹ Standardul Național de Contabilitate/ National Accounting Standard

² Standardele Internaționale de Contabilitate/ International Accounting Standards

prevederile Standardului Național de Contabilitate (SNC) „Deprecierea activelor” și Standardul Internațional de Contabilitate 36 (IAS 36) „Deprecierea activelor”. Cele două standarde menționate, chiar dacă au același obiectiv, și anume de a efectua deprecierea unui activ, totuși, fiecare dintre ele propune căi diferite de a ajunge la el.

O problemă destul de complicată o reprezintă testarea propriu-zisă a unui activ (sau a unui grup) la depreciere. Însă, pentru testarea activelor, este necesar ca entitatea să determine, la fiecare dată de raportare, dacă există sau nu indicii ai deprecierei unui activ (grup de active). Acești indici sunt diferiți în funcție de standardul utilizat. Altă situație problematică este creată de faptul că SNC-ul „Deprecierea activelor” recunoaște pierderile din cauza deprecierei în suma, în care valoarea contabilă a activului depășește valoarea sa justă, minus costurile de vânzare, iar IAS 36 le recunoaște atunci, când valoarea contabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar depășește valoarea sa recuperabilă.

Scopul acestui articol constă în cercetarea și examinarea aspectelor teoretice și aplicative, aferente contabilității pentru deprecierea activelor, în vederea fundamentării direcțiilor de perfecționare a acestora în conformitate cu normele internaționale, iar obiectivul rezidă în investigarea și elucidarea problemelor enumerate mai sus. Prin urmare, au fost studiate prevederile reglementărilor contabile naționale și internaționale, precum și lucrările, cercetările și opiniile economiștilor și savanților autohtoni în vederea formulării unor concluzii și recomandări asupra problemelor abordate.

Metode aplicate

Metoda de cercetare de bază, utilizată în prezentul articol, este cea *comparativă*, iar argumentele care justifică aplicarea acestei metode constau în faptul că ea permite identificarea atât a similitudinilor, cât și a discre-

“Impairment of assets” and the International Accounting Standard 36 “Impairment of Assets” (hereinafter – IAS 36). The two standards mentioned above, even if they have the same objective, and namely to depreciate an asset, however each of them proposes different ways to reach it.

A rather complicated problem is the actual testing of an asset (or group) at depreciation. However, to test an asset, it is necessary for the entity to determine on each reporting date whether there are indications of an asset’s (group of assets) impairment or not. These indices are different in function of the standard used. Another problem is created by the fact that the NAS “Impairment of Assets” recognizes the losses due to the impairment in the amount in which the carrying amount of the asset exceeds its fair value less costs of sale, and IAS 36 recognizes them when the carrying amount of an asset or cash-generating unit exceeds its recoverable value.

The purpose of this article is researching and examining the theoretical and applicative aspects related to accounting for the impairment of assets, in order to substantiate the directions of their improvement in accordance with the international rules, and the goal emerges from the investigation and elucidation of the problems listed above. Therefore, the provisions of the national and international accounting regulations have been studied along with the works, research and opinions of national scientists and economists, in order to draw proper conclusions and recommendations on the issues under discussion.

Applied methods

The basic research method used in this article is the *comparative* one, and the argument justifying the application of this method is that it allows the identification of both similarities and the existing discrepancies between the national regulations and Internatio-

panțelor existente între reglementările naționale și Standardele Internaționale de Raportare Financiară/Impairment of Assets – Deprecierea activelor (IFRS/ IAS). Totodată, a fost utilizată și *metoda de analiză și de sinteză a documentelor*, întrucât analiza surselor bibliografice utilizate, precum și interpretările autorilor de literatură de specialitate au permis obținerea unor informații aplicabile cu privire la problematica tratată.

Importanța cercetării prezentului articol constă în atingerea scopului și obiectivului nominalizat, prin examinarea prevederilor reglementărilor contabile naționale și internaționale, precum și lucrărilor, cercetărilor și opiniilor autorilor, savanților și cercetătorilor autohtoni, în vederea perfecționării contabilității deprecierei activelor.

Rezultatele obținute și discuții

Conform prevederilor Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, SNC-urile sunt „acte normative elaborate în baza Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului pentru IFRS, aprobate de Ministerul Finanțelor” [3, art. 3(1)]. Respectiv, pe lângă existența firească a convergențelor dintre normele contabile naționale și internaționale în legătură cu acest fapt, totuși, survin și unele divergențe la nivelul noțiunilor și metodelor de efectuare a deprecierei activelor.

Potrivit SNC „Deprecierea activelor”, un activ (grup de active) este depreciat atunci când valoarea sa contabilă depășește valoarea justă, minus costurile de vânzare [9, pct. 6]. Entitatea trebuie să determine, la fiecare dată de raportare, dacă există sau nu indici ai deprecierei unui activ (grup de active). Dacă există câțiva indici ai deprecierei activelor, entitatea determină valoarea justă minus costurile de vânzare ale acestora. Dacă nu există niciun indice al deprecierei activelor, valoarea justă minus costurile de vânzare nu se determină [9, pct. 7].

national Financial Reporting Standards (IFRS/ IAS). At the same time, it was also used the *method of document analysis and synthesis*, as the analysis of the bibliographic sources used, as well as the interpretations of the authors of specialized literature allowed for obtaining applicable information regarding the issues addressed.

The importance of the research of this article is to achieve the goal and the nominated objective, by examining the provisions of the national and international accounting regulations as well as the works, research and opinions of the national authors and researchers, in view of the improvement of accounting for asset depreciation.

Achieved results and discussions

According to the provisions of the Accounting Law and Financial reporting no. 287/2017, NAS are “normative acts elaborated on the basis of Directive 2013/34 / EU of the European Parliament and the IFRS Board, approved by the Ministry of Finance” [3, art. 3 (1)]. Respectively, in addition to the natural existence of convergences between the national and international norms in connection with this fact, however, some differences appear at the level of notions and methods of carrying out the impairment of assets.

According to the NAS “Impairment of assets”, an asset (group of assets) is depreciated when its carrying amount exceeds the fair value less costs of sale [9, pt. 6]. The entity shall determine, on each reporting date, whether there are any indications of impairment of an asset (group of assets) or not. If there are any indications of an impairment loss, the entity determines their fair value less costs of sale. If there is no indication of an asset's impairment, the fair value less costs of sale is not determined [9, pt 7].

The national scholars Panus V. and Zlatina N., mention that the value depreciation is usually referred to a deterioration in the

Savanții autohtoni Panuș V. și Zlatina N., menționează că deprecierea de valoare, se referă, de regulă, la o deteriorare a valorii unui activ, care are puține șanse de a dispărea în viitor, din cauzele: uzurii morale; condițiilor nefavorabile de pe piață; modificărilor negative din mediul tehnologic, economic sau legal, care afectează entitatea etc. Acest fapt poate conduce și la o eventuală revizuire a duratei de utilizare a activului, a valorii reziduale, precum și a valorii amortizabile [8].

În opinia noastră, deprecierea activelor depinde de evoluția indicilor externi și interni ai deprecierei, deoarece apariția sau modificarea acestora trebuie să fie neapărat succedată de determinarea valorii deprecierei activelor la sfârșitul perioadei de gestiune.

În funcție de sursa de informații, în SNC „Deprecierea activelor” găsim indici externi și indici interni ai deprecierei activelor.

Indicii externi cuprind:

- diminuarea semnificativă a valorii de piață a activelor;
- modificările negative în mediul tehnologic, economic sau legal care afectează entitatea;
- producerea calamităților și altor evenimente excepționale;
- alți indici identificați de entitate [9, pct. 9].

Indicii interni includ:

- existența dovezilor referitoare la învechirea sau deteriorarea fizică a unui activ;
- modificările semnificative, cu efect negativ asupra entității, privind durata și modul de utilizare ale activului;
- alți indici care reflectă faptul că beneficiile economice generate de un activ vor fi mai mici decât cele scontate [9, pct. 10].

În IAS 36, nu se regăsesc următorii indici externi: „producerea calamităților și

value of an asset, which has little likelihood to disappear in the future, due to: moral wear and tear; unfavourable market conditions; negative changes in the technological, economic or legal environments, that affect the entity, etc. This can also lead to a possible revision of the useful life of the asset, of the residual value, as well as of the depreciable value [8].

In our opinion, the depreciation of assets depends on the evolution of internal and external indices of depreciation, as their appearance and modification must be followed by the determination of the value of the asset depreciation at the end of the accounting period.

Depending on the source of information in the NAS “Impairment of assets” we find external and internal indices for asset depreciation.

External indices include:

- significant decreases in the market value of assets;
- negative changes in the technological, economic or legal environments, that affect the entity;
- occurrence of calamities and other exceptional events;
- other indices identified by the entity [9, pt. 9].

Internal indices include:

- existence of evidence of physical ageing or damage to an asset;
- significant changes, with a negative effect on the entity, regarding the duration and ways of using the asset;
- other indices which reflect, that the economic benefits generated by an asset will be lower than expected [9, pt 10].

IAS 36 does not include the following external indices: “occurrence of calamities and of other exceptional events” and “other indices identified by the entity”. At the same time,

altor evenimente excepționale” și „alți indici identificați de entitate”. Totodată, IAS 36 nu conține nici indicele intern: „alți indici care reflectă faptul că beneficiile economice generate de un activ vor fi mai mici decât cele scontate”, însă ia în considerare ca sursă internă – raportările interne, care pun la dispoziție probe cu privire la faptul că performanța economică a unui activ, este sau va fi mai slabă decât cea preconizată.

IAS 36 nu conține nici ultimii doi indici din sursele externe din SNC „Deprecierea activelor”, însă face trimitere la alți **doi indici externi (surse externe)**:

- 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;
- valoarea contabilă a activelor nete ale entității este superioară capitalizării lor de piață [1, pct. 12].

Din cele relatate anterior, observăm că indicii din IAS 36 sunt prezentați expres în comparație cu cei din SNC „Deprecierea activelor”. Totuși, în SNC „Deprecierea activelor”, prin sintagma „alți indici” se extinde numărul de opțiuni, pe care practicienii îi consideră ca indici din sectorul lor de activitate. În opinia noastră, ca indice extern pentru deprecierea imobilizărilor corporale ar putea fi luată în calcul creșterea ratei inflației, în cazul în care aceasta ar fi, anual, semnificativă (de cel puțin două cifre). Acesta ar fi un indice care ar influența schimbarea valorii juste a imobilizărilor corporale deținute de entitate.

În ultima redacție a SNC „Deprecierea activelor”, au apărut metode contabile noi, privind reflectarea pierderilor din deprecierea investițiilor financiare pe termen lung, precum și ajustări pentru deprecierea investițiilor

IAS 36 does not contain the internal index: “other indices that reflect the fact that the economic benefits generated by an asset will be lower than expected”, but considers as an internal source the internal reports, which provide evidence that economic performance of an asset is or will be weaker than expected.

IAS 36 does not contain the last two indices from external sources in the NAS “Impairment of assets”, but refers to **two external indices (external sources)**:

- market interest rates or other market rates of return on investment increased during the period, and these increases are likely to affect the discount rate used to calculate the value in use of an asset and to significantly decrease the recoverable amount of the asset;
- the accounting amount of the entity’s net assets is greater than its market capitalization [1, pt. 12].

From the above mentioned we note that the indices in IAS 36 are presented expressly in comparison with those in the NAS “Impairment of assets”. However, in the NAS “Impairment of assets”, by the phrase “other indices” there are extended the number of options, which practitioners consider as indices in their industry. In our opinion, as an external indication for the depreciation of property, plant and equipment could be taken into account the increased rate of inflation, if it were annually significant (at least of two digits). This would be an influential factor to change the fair value of property, plant and equipment held by the entity.

In the last edition of the NAS “Impairment of assets” new accounting methods have appeared regarding the reflection of losses from the depreciation of long-term financial investments, as well as from adjustments of investment depreciation of current financial investments and stocks, which will be

financiare curente și a stocurilor, care vor fi contabilizate separat de valoarea acestor active, dar, totodată, au fost excluse variantele de contabilizare cu privire la recunoașterea/reluarea pierderilor din depreciere, prin diminuarea/majorarea directă a costului de intrare sau a costului corectat al activelor depreciate, aceste pierderi fiind, deja, contabilizate în conturi separate [6].

Sub aspect practic, în cazul deprecierei activelor, pot fi întocmite următoarele documente:

- rapoartele de evaluare (tabele generale de testare, rapoarte de analiză etc.);
- ordinul privind testarea activelor la depreciere;
- procesele-verbale privind rezultatul deprecierei;
- nota contabilă etc. [7].

Totuși, o situație problematică o constituie alegerea metodei de recunoaștere a deprecierei activelor, prin care aceasta urmează să fie efectuată: conform SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36.

Dacă o imobilizare corporală este depreciată conform SNC „Deprecierea activelor”, pierderea din depreciere se recunoaște în suma în care valoarea contabilă a activului depășește valoarea sa justă, minus costurile de vânzare [9, pct. 23].

În cazul aplicării metodei de depreciere conform IAS 36, pierderea din depreciere este valoarea, cu care valoarea contabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar depășește valoarea sa recuperabilă. La rândul său, valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar reprezintă cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă, minus costurile asociate cedării și valoarea sa de utilizare [1, pct. 6].

Observăm că, în IAS 36, pe lângă valoarea recuperabilă, apare încă un indicator care

accounted for separately from the value of these assets, but at the same time have been excluded the variants of accounting for the recognition/recovery of impairment losses by directly decreasing/increasing the entry cost or the adjusted cost of the impaired assets, these losses being already accounted for in separate accounts [6].

From the practical point of view, in case of asset impairment, the following documents can be drawn up:

- the evaluation reports (general test tables, analysis reports, etc.);
- the order regarding the tests of impairment assets;
- the minutes regarding the result of the depreciation;
- the accounting note etc. [7].

However, a problematic situation would be the issue of choosing the method of recognition of the depreciated assets, through which it is to be carried out: according to the NAS “Impairment of assets” and IAS 36.

If a property, plant and equipment is impaired under the NAS “Impairment of Assets”, the impairment loss is recognized in the amount by which the carrying amount of the asset exceeds its fair value less costs of sale [9, pt. 23].

In the case of applying the impairment method in accordance with IAS 36, the impairment loss is the amount by which the carrying amount of an asset or of a unit generating cash exceeds its recoverable value. In turn, the recoverable amount of an asset or of a cash-generating unit, represents the highest value of its fair value less costs associated with the sale and its use value [1, pt. 6].

We note that in IAS 36, in addition to the recoverable amount, there is another indicator that was not found in the NAS “Impairment of assets”, namely, the use value, which represents the present value of future

nu se regăsește în SNC „Deprecierea activelor” și, anume, valoarea de utilizare ce reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare, care se preconizează să fie obținute de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar.

Aceeași opinie o susțin și economiștii Mihaila S. și Busuioc M., care consideră că procedura de determinare a pierderii din depreciere oferită de IAS 36 este mult mai sofisticată și necesită luarea în calcul a mai multor elemente, ce îngreunează procesul de depreciere [4, pag. 46].

Diferența dintre cele două metode este prezentată în schemele de mai jos.

cash flows, which is expected to be held by an asset or a cash-generating unit.

The same opinion is held by the economists Mihaila S. and Busuioc M., who consider that the impairment loss procedure offered by IAS 36 is much more sophisticated and which requires taking into account of several elements, which complicate the depreciation process [4, p. 46].

The differences between the two methods are shown in the diagrams below.

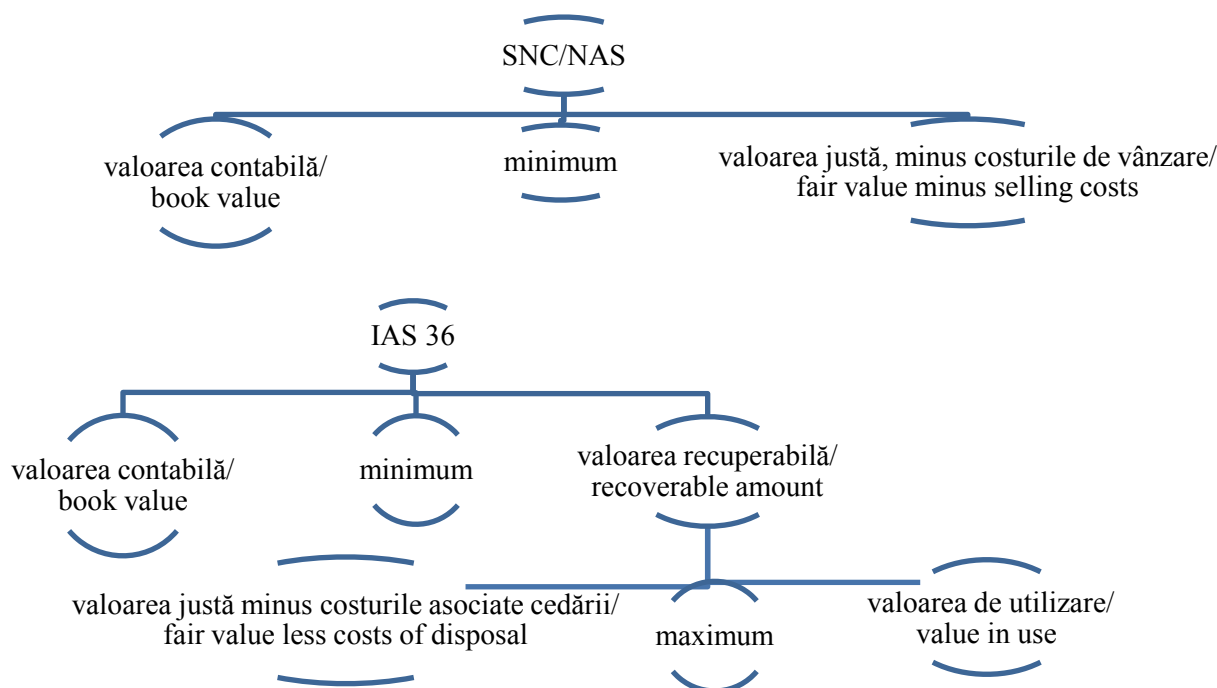


Figura 1. Deprecierea imobilizărilor cor porale conform SNC „ Deprecierea activelor” și IAS 36/ Figure 1. Impairment of property, plant and equipment according to NAS “Impairment of assets” and IAS 36

Sursa: elaborată de autor în baza SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36/ Source: developed by the author based on the NAS “Impairment of assets” and IAS 36

În practică, atunci când valoarea justă, minus costurile de vânzare este mai mare sau egală cu valoarea de utilizare, pierderile din depreciere, conform SNC „Deprecierea acti-

In practice, when the fair value less sale costs is greater than or equal to the value in use, impairment losses under the NAS “Impairment of Assets” and IAS 36 are identical. If the fair

valor” și IAS 36 sunt identice. În cazul în care valoarea justă, minus costurile de vânzare este mai mică decât valoarea de utilizare, pierderile din depreciere conform SNC și IAS 36 sunt diferite.

În cele ce urmează, va fi redat un exemplu, în care se va demonstra, în mod practic, acest fapt.

Entitatea „X” a primit o ofertă de a vinde o clădire la valoarea de 10 000 000 lei (valoarea justă minus costurile de vânzare). Valoarea contabilă a acesteia constituie 12 000 000 lei. Valoarea de utilizare a clădirii a fost stabilită de către un evaluator independent în sumă de:

- a) 7 000 000 lei;
- b) 11 000 000 lei.

Pentru cazul menționat, se vor întocmi următoarele calcule și formule contabile:

- a) 1. Calculul deprecierei conform SNC:

(valoarea contabilă – valoarea justă, minus costurile de vânzare) = 12 000 000 lei – 10 000 000 lei = 2 000 000 lei.

2. Calculul deprecierei conform IAS 36:

(valoarea contabilă – maximumul dintre valoarea justă, minus costurile de vânzare și valoarea de utilizare) = 12 000 000 lei – 10 000 000 lei (maximumul dintre 10 000 000 lei și 7 000 000 lei) = 2 000 000 lei.

În ambele cazuri, suma deprecierei va fi aceeași, iar formula contabilă va arăta astfel:

Debitul contului 7215 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” – 2 000 000 lei;

Creditul contului 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” – 2 000 000 lei.

- b) 1. Calculul deprecierei conform SNC:

(valoarea contabilă – valoarea justă, minus costurile de vânzare) = 12 000 000 lei – 10 000 000 lei = 2 000 000 lei.

2. Calculul deprecierei conform IAS 36:

valoarea contabilă – (maximumul dintre valoarea justă, minus costurile de vânzare și valoarea de utilizare) = 12 000 000 lei – 11 000 000 lei (maximumul dintre

value less sale costs is lower than the use value, the impairment losses according to NAS and IAS 36 are different.

Below, the following example will be given in which this fact will be practically demonstrated.

The “X” entity has received an offer to sell a building for MDL 10 000 000 (fair value minus sale costs). Its book value is MDL 12 000 000. The use value of the building was determined by an independent appraiser in the amount of:

- a) MDL 7 000 000;
- b) MDL 11 000 000.

For the case mentioned the following calculations shall be made and the accounting formulas used:

- a) 1. Calculation of depreciation according to NAS:

(carrying amount – fair value less costs to sell) = MDL 12 000 000 – MDL 10 000 000 = MDL 2 000 000.

2. Calculation of impairment in accordance with IAS 36:

(book value – the maximum of fair value less costs to sell and the value of use) = MDL 12 000 000 – MDL 10 000 000 (maximum between MDL 10 000 000 and MDL 7 000 000) = MDL 2 000 000.

In both cases, the amount of the depreciation will be the same, and the accounting formula will look like this:

Debit of account 7215 “Impairment losses on fixed assets” – MDL 2 000 000;

Credit of account 129 “Depreciation of fixed assets” – MDL 2 000 000.

- b) 1. Calculation of depreciation according to NAS:

(carrying amount – fair value less costs to sell) = MDL 12 000 000 – MDL 10 000 000 = MDL 2 000 000.

2. Calculation of impairment in accordance with IAS 36:

(book value – (maximum of fair value less

10 000 000 lei și 11 000 000 lei) =
= 1 000 000 lei.

În acest caz, valoarea deprecierei va fi diferită în funcție de standardul aplicat, după cum urmează:

conform SNC „Deprecierea activelor”:

Debitul contului 7215 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” – 2 000 000 lei;

Creditul contului 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” – 2 000 000 lei.

conform IAS 36:

Debitul contului 7215 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” – 1 000 000 lei;

Creditul contului 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” – 1 000 000 lei.

Pornind de la calculele de mai sus, recomandăm să se includă în SNC „Deprecierea activelor” metoda de calculare a deprecierei conform IAS 36, pentru o comparabilitate a rezultatelor deprecierei activelor între entitățile care utilizează SNC și IAS/IFRS, deoarece, în unele situații, rezultatele acestora nu coincid.

În cazul deprecierei stocurilor, SNC „Stocuri” conține anumite prevederi cu privire la modul de reflectare a acestora, potrivit cărora, la data raportării, stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă. Prin urmare, ajustările pentru deprecierea stocurilor se recunosc la data raportării (de regulă, cu ocazia inventarierii), în cazul în care valoarea contabilă a stocurilor, determinată în baza metodei de evaluare curentă, este mai mare decât valoarea realizabilă netă a acestora [5].

La rândul lor, nici IAS 2 „Stocuri” (în continuare – IAS 2), nici IAS 36 nu abordează direct subiectul deprecierei stocurilor. Totuși, în IAS 2, este menționat că stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă [2]. Prin urmare, observăm o divergență între reglementările naționale și cele internaționale, deoarece SNC

costs to sell and the value of use) = MDL 12 000 000 – MDL 10 000 000 (maximum between MDL 10 000 000 and MDL 11 000 000) = MDL 1 000 000.

In this case, the value of the depreciation will be different depending on the standard applied, as follows:

according to NAS “Impairment of assets”:

Debit of account 7215 “Impairment losses on fixed assets” – MDL 2 000 000;

Credit of account 129 “Depreciation of fixed assets” – MDL 2 000 000.

according to IAS 36:

Debit of account 7215 “Impairment losses on fixed assets” – MDL 1 000 000;

Credit of account 129 “Depreciation of fixed assets” – MDL 1 000 000.

Resulting from the above calculations, we recommend to include in the NAS “Impairment of Assets” the method of calculating impairment in accordance with IAS 36, for the purpose of comparing the results of impairment of assets between the entities that use the NAS and IAS / IFRS, because in some situations their results will not coincide.

In case of stock depreciation, NAS “Stocks” contains certain provisions on how they are reflected, according to which, on the reporting date inventories are valued at the lowest of the carrying amount and the net realisable value. Therefore, adjustments for impairment of inventories are recognized on the reporting date (usually at inventory), if the carrying amount of inventories, determined on the basis of the current valuation method, is greater than their net realisable value [5].

In turn, neither IAS 2 “Inventories” (hereinafter – IAS 2) nor IAS 36 directly address the issue of impairment of inventories. However in IAS 2 it is mentioned that stocks should be valued at the lowest of costs and the net realisable value [2]. Therefore, we notice a difference between the national and international regulations, because the NAS

operează cu noțiunea de depreciere a stocurilor, în timp ce IAS nu o abordează, limitându-se doar la evaluarea acestora.

Concluzii

Problema asemănărilor și deosebirilor dintre SNC și IAS există în permanență și este mereu actuală. În prezentul articol, au fost comparați indicii interni și externi din SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36. Pe lângă acești indici, considerăm că un indice extern pentru deprecierea imobilizărilor corporale ar putea fi creșterea ratei inflației, în cazul în care aceasta ar fi anual semnificativă (de cel puțin două cifre). Acest indice ar influența schimbarea valorii juste a imobilizărilor corporale deținute de entitate.

Și recunoașterea pierderilor din depreciere este diferită în funcție de standardul utilizat. Din exemplul prezentat, s-a constatat că, atunci când valoarea justă minus costurile de vânzare este mai mare sau egală cu valoarea de utilizare, pierderile din depreciere, conform SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36, sunt identice. În cazul în care valoarea justă, minus costurile de vânzare, este mai mică decât valoarea de utilizare, pierderile din depreciere, conform SNC și IAS 36 sunt diferite. De aceea, recomandăm să se includă, în SNC „Deprecierea activelor”, metoda de recunoaștere a deprecierei conform IAS 36, pentru o comparabilitate a rezultatelor deprecierei activelor între entitățile care utilizează SNC și IAS/IFRS.

De asemenea, SNC „Stocuri” conține anumite prevederi despre modul de reflectare a deprecierei stocurilor, ceea ce, în IAS, nu regăsim. În consecință, recomandăm entităților, care se conduc în evidența contabilă de prevederile SNC, să implementeze în activitatea lor reglementările din IAS aferente deprecierei activelor menționate anterior, pentru a avea situații financiare comparative cu entitățile care implementează IAS.

operates with the notion of impairment of stocks, while the IAS does not address it, limiting only to their valuation.

Conclusions

The problem of similarities and differences between the NAS and IAS exists permanently and is always topical. In this article we have compared the internal and external indices from the NAS “Impairment of assets” and IAS 36. In addition to these indices we believe that an external index for the depreciation of property, plant and equipment could be the increase in the rate of inflation, if this would be significant annually (at least in double digits). This index would influence the change of the fair value of property, plant and equipment held by the entity.

The recognition of the impairment loss is also different depending on the standard used. From the example presented, it was found that when the fair value less costs of sale is greater than or equal to the value in use, impairment losses according to NAS “Impairment of assets” and IAS 36 are identical. If the fair value less the costs of sale is less than value in use, impairment losses according to NAS and IAS 36 are different. Therefore, we recommend that the recognition method be included in the NAS “Asset Impairment” in accordance with IAS 36, for a comparability of the results of impairment of assets between those that use the NAS and IAS/IFRS.

Also, NAS “Stocks” contains certain provisions on how to reflect the depreciation of inventories, which we do not find in IAS. Therefore, we recommend the entity which are conducted by the NAS provisions to implement in their activity the regulations from IAS, related to the depreciation of the assets mentioned above, so as to have financial statements compared to those of the entity implementing IAS.

Bibliografie/Bibliography:

1. IAS 16 „Imobilizări corporale” [online]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
2. IAS 2 „Stocuri” [online]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
3. Legea contabilității și raportării financiare: nr. 287 din 15.12.2017. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 2018, nr. 1-6. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/110399>
4. MIHAILA, Svetlana, BUSUIOC, Maria. Convergențe și divergențe privind deprecierea activelor. In: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători* [online]. 2019, ed. a 3-a. ASEM. pp. 43-54. ISBN 978-9975-75-950-2.
5. NEDERIȚA, Alexandru. Comentarii privind conținutul și modul de aplicare a modificărilor de bază operate în SNC „Stocuri”. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2019, nr. 12. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=8592>
6. NEDERIȚA, Alexandru. Comentarii privind conținutul și modul de implementare a modificărilor de bază operate în SNC. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2019, nr. 8. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=8399>
7. PANUȘ, Valentina, LUPU, Angela. Documentarea imobilizărilor corporale: reglementări și recomandări. In: *Contabilitate și audit* [online]. 2019, nr. 7. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=8385>
8. PANUȘ, Valentina, ZLATINA, Natalia. Despre diferența dintre deprecierea și reevaluarea mijlocului fix. In: *Monitorul fiscal FISC.md* [online]. 2015, nr. 2 (24). ISSN 1857-3991. Disponibil: https://monitorul.fisc.md/practice_accounts/despre-diferenta-dintre-deprecierea-si-reevaluarea-mijlocului-fixsup1-sup.html
9. SNC „Deprecierea activelor”: Ordinul MF nr. 118 din 06 august 2013. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2013, nr. 233-237/1534. Disponibil: http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf