

**ABORDĂRI PRIVIND TRATAMENTUL CONTABIL AFERENT
IMOBILIZĂRILOR DEȚINUTE ÎN VEDEREA VÂNZĂRII**

**ACCOUNTING TREATMENT APPROACHES OF FIXED ASSETS HELD FOR
SALE**

CZU: 657.47

ȘOIMU Sergiu¹, GROSU Veronica²

¹*Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova*

²*Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România*

E-mail: ¹sergiu.soimu@gmail.com, ²doruveronica@yahoo.it

Abstract. *Given the current economic environment, characterized by permanent changes, competition and exposure to various risks, generated by both external and internal factors, we believe it is important to focus not only on ordinary transactions, but also those related to fixed assets for sale, which may have an impact on the entity's financial statements. The main objectives of this article are to get acquainted with the fixed assets held for sale, a very probable sale in accordance with international standards and to highlight the influence that these elements have on the financial statements. Therefore, the issue of classifying fixed assets as assets held for sale is essential for the preparation of the financial statements, which represent a true and fair view of the transactions carried out by the entity. In this article we intend to analyze the fixed assets held for sale, reviewing theoretical aspects and practical applications in terms of international standards, to set out the criteria for classification, valuation, presentation and disclosure of information about these assets, in accordance with IFRS 5 and highlight the impact that these assets have on the financial position and performance in preparing the financial statements.*

Keywords: fixed assets held for sale, classification criteria, book value, fair value, highly probable sale.

JEL Classification: M41

Introducere

În prezent, contabilitatea a evoluat, datorită schimbările profunde care au loc în sfera economicului, sub inerția procesului de globalizare. Prin urmare, ideea adoptării unui limbaj comun de raportare financiară în scopul dezvoltării comparabilității la nivel internațional a devenit o realitate, urmare a globalizării internaționale a piețelor financiare. Rezultat al acestui proces sunt normele, care au următoarele caracteristici: reguli obligatorii stabilite prin lege cu referire la recunoașterea, înregistrarea, gruparea, evaluarea și prezentarea informațiilor contabile, precum și aplicarea aceluiași tratament contabil faptelor economice etc.

În acest context, multe cercetări au drept obiectiv soluționarea problematicii apărute cu privire la importanța alocată elementelor contabile, inclusiv activelor imobilizate deținute în vederea vânzării și prezentării acestora în situațiile financiare. Cum opiniile cercetătorilor sunt diverse, prezentul studiu de caz are ca principal obiectiv să contribuie la dezvoltarea literaturii de specialitate ce are în centrul atenției tratamentul contabil aferent imobilizărilor deținute în vederea vânzării conform prevederilor IFRS-urilor.

La nivelul prevederilor contabile internaționale, aspectele legate de contabilizarea activelor imobilizate clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării se regăsesc în cadrul **IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”**.

Astfel, problematica contabilizării activelor imobilizate clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării face **obiectul IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”**, care la pct. 1 prevede că:

„(a) activele care îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile generate de vânzare, iar amortizarea acestor active trebuie să înceteze; și
(b) activele care îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării trebuie prezentate în mod separat în situația poziției financiare, iar rezultatele activităților întrerupte trebuie să fie prezentate separat în situația rezultatului global” [8].

Alegerea domeniului de cercetare reprezintă punctul de pornire în conceperea și realizarea oricărei cercetări științifice. Astfel, lucrarea de față se încadrează atât în sfera problematicii contabilității immobilizărilor și stocurilor, ca elemente contabile, cât și în sfera cercetării contabile, în special a contabilității financiare.

Scopul și obiectivele cercetării

Scopul studiului constă în realizarea unei analize empirice privind activele care îndeplinesc criteriile de clasificare drept deținute în vederea vânzării, de evaluare, de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare, în vederea identificării actualului context aferent temei, dar și pentru a formula concluziile legate de subiectul cercetării. Or, informarea corectă și oportună a utilizatorilor informațiilor contabile, îndeosebi a investitorilor, presupune ca reglementările contabile aplicabile să asigure întocmirea de situații financiare credibile, inteligibile, comparabile și relevante.

Pentru a realiza și pune în valoare scopul cercetării, au fost stabilite următoarele **obiective**:

- ✓ examinarea teoretică a conținutului economic al noțiunilor de active immobilizate deținute în vederea vânzării, vânzare foarte probabilă;
- ✓ identificarea și caracteristica criteriilor de clasificare;
- ✓ constatarea faptului privind renunțarea la calcularea amortizării obiectului deținut pentru vânzare;
- ✓ delimitarea și examinarea aspectelor contabile privind activele immobilizate deținute în vederea vânzării;
- ✓ sinteza aspectelor cercetate și formularea concluziilor.

Stadiul cunoașterii

Startul oricărui demers științific îl constituie îndreptarea atenției generale de cercetare către sfera de cunoaștere științifică împărțită pe domenii de cercetare specifice. Sfera de cercetare a acestei lucrări a reprezentat-o problematica privind activele immobilizate care îndeplinesc criteriile de clasificare drept deținute în vederea vânzării. Astfel, în literatura de specialitate, nu sunt investigate suficient și sub aspect complex problemele acestor active. Unele aspecte privind specificul și particularitățile immobilizărilor deținute în vederea vânzării sunt abordate în lucrările unor autori, precum: Cernușca L. (România, 2017) [1], Țurcanu V. (Republica Moldova, 2015) [12], Grigoroi L. (Republica Moldova, 2014) [4], Trapeznicova N. (Federația Rusă, 2014) [11], Hennie van Greuning (2009) [5], Deaconu A. (România, 2009) [2], Feleagă L., Feleagă N. (România, 2005) [3] etc.

Metodologia cercetării

Pentru a oferi răspunsuri, autorii, prin intermediul **metodelor de analiză și sinteză**, au făcut referire la surse de informare cu referință asupra temei abordate, precum: IFRS-urile, lucrări științifice relevante ale specialiștilor în domeniu, consultarea site-urilor organismelor internaționale implicate în procesul de normalizare și armonizare contabilă, ca ulterior prin utilizarea **metodologiei de inducție, deducție și comparație**, rezultatele obținute să fie concretizate în prezenta investigație.

Conținutul de bază

Cercetarea tematicii în cauză denotă că, în Republica Moldova entitățile de interes public țin contabilitatea în partidă dublă și întocmesc situații financiare conform IFRS [6, art.5 (4)]. Prin prisma reglementărilor conchidem că, o **entitate de interes public** se consideră entitatea ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată; banca; asiguratorul (reasiguratorul)/societatea de asigurări; organismul de plasament colectiv în valori mobiliare cu personalitate juridică; entitatea mare care este întreprindere de stat sau este societate pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social (art. 3 alin. (1) din Legea nr. 287) [9]. În acest context, întru executarea prevederilor Legii contabilității și raportării financiare, entitățile mari aplică cu titlu obligatoriu Planul general de conturi contabile. Dar, reamintim că Planul general de conturi contabile reglementează modul de înregistrare a faptelor economice în conturi, care rezultă din prevederile Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC).

Pentru o claritate asupra contabilizării și raportării financiare a activelor imobilizate deținute în vederea vânzării, autorii propun o sinteză a prevederilor actelor normative în vigoare, în RM. Conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, în cazul în care entitatea decide ca o imobilizare corporală să fie înstrăinată (vândută) *fără o pregătire prealabilă*, **atunci ea continuă să recunoască acest obiect ca imobilizare corporală până la ieșirea acestuia**. Dacă entitatea decide ca o imobilizare corporală să fie înstrăinată, aceasta poate fi transferată în componența stocurilor *doar în cazul în care este supusă unor pregătiri* (reamenajări, reutilării, reconstruiri etc.) *pentru vânzare*. Transferul se efectuează la valoarea contabilă a obiectului de imobilizări corporale în data finalizării lucrărilor de pregătire a acestuia pentru vânzare [10].

Așadar, prima părere constă în faptul că contabilitatea activelor deținute pentru vânzare nu prezintă dificultăți. Din prevederile SNC-ului, derivă că dacă entitatea decide ca o imobilizare corporală să fie înstrăinată, aceasta poate fi transferată în componența stocurilor. Însă, în opinia noastră, există careva neclarități: planul prevede un subcont pentru contabilizare, însă SNC-urile nu prevăd detaliat definiția, criteriile de recunoaștere și evaluarea acestor active.

În acest context, ne propunem să cercetăm prevederile **IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”**. Așa dar, analiza critică a reglementărilor internaționale în vigoare a permis constatarea următoarelor realități privind caracteristica, clasificarea, contabilizarea și descrierea aspectelor contabile ale activelor imobilizate deținute în vederea vânzării.

Ținem să menționăm că reflectarea corectă a tranzacțiilor constă în aplicarea unor reguli concrete, care provin, în special, din principiile contabile și prevederile standardelor de contabilitate, precum și caracteristicile calitative ale informațiilor.

Reglementările internaționale prevăd clasificarea unui activ imobilizat ca fiind deținut în vederea vânzării dacă valoarea sa contabilă va fi recuperată, în principal, printr-o tranzacție de vânzare, și nu prin utilizarea sa continuă [8, pct. 6].

Investigarea prevederilor IFRS 5 ne permite să deducem că activul imobilizat deținut vânzării **trebuie** să fie disponibil vânzării imediate, respectiv **nu va genera** beneficii economice deja prin utilizare, fapt prevăzut de IAS 16, ci din comercializare, iar vânzarea lui trebuie să fie **foarte probabilă** [8, pct. 7]. Astfel, „conducerea entității trebuie să fie angajată în această tranzacționare și caută în mod activ un cumpărător, la un preț rezonabil, de manieră ca o modificare a planului de cesiune să fie foarte puțin probabil și ca să poată finaliza tranzacționarea în anul care urmează clasificării în active destinate a fi cedate” [3, p. 177].

Pentru ca **vânzarea să fie foarte probabilă**, IFRS 5 stabilește câteva criterii, care trebuie îndeplinite:

- ✓ activul este disponibil pentru vânzarea imediată (pct. 7);
- ✓ amortizarea acestui activ trebuie să înceteze (pct. 25);

- ✓ managementul entității se angajează să elaboreze un plan de vânzare a activului (pct. 8);
- ✓ este lansat un program activ de găsire a unui cumpărător (pct. 8);
- ✓ vânzarea este foarte probabilă, în termen de 12 luni din momentul clasificării drept menținut pentru vânzare (pct. 8);
- ✓ activul este promovat în vederea vânzării la un preț rezonabil în raport cu valoarea justă (pct. 8);
- ✓ acțiunile prevăzute pentru îndeplinirea planului indică faptul că este puțin probabil să aibă loc modificări semnificative ale planului sau ca planul să fie întrerupt (pct. 8);
- ✓ activul este evaluat la cea mai mică valoare dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile generate de vânzare (pct. 15);
- ✓ activul care îndeplinește criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării trebuie prezentate în mod separat în Situația poziției financiare (pct. 38) [8].

Entitatea angajată într-un plan de vânzare, care presupune pierderea controlului asupra unei filiale trebuie să clasifice toate activele și datoriile filialei respective ca fiind deținute în vederea vânzării, atunci când sunt îndeplinite criteriile enunțate mai sus, indiferent de faptul dacă entitatea va păstra interesele care nu controlează în fosta sa filială, ulterior vânzării.

Ținem să menționăm că, prevederile internaționale, ce reglementează esența situațiilor financiare, nu explică conținutul economic al imobilizărilor deținute în vederea vânzării, ci doar criterii de clasificare și evaluare ca fiind deținute în vederea vânzării și prezentării în situațiile financiare. Astfel, principalele clase de active și datorii clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării trebuie prezentate separat fie în situația poziției financiare, fie în note, cu excepțiile permise la punctul 39, IFRS 5. Și, o entitate trebuie să prezinte separat orice venit sau cheltuială cumulată (ă) recunoscută (ă) în alte elemente ale rezultatului global aferente unui activ imobilizat clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării.

În continuare, vom aborda cele mai semnificative criterii prevăzute în IFRS 5, cu referire la recunoașterea și evaluarea activelor imobilizate deținute în vederea vânzării, exemplificându-le.

Cercetările relevă că dificultățile și particularitățile în investigarea acestora, pornesc de la lipsa definirii imobilizărilor deținute în vederea vânzării. Or, în acest context, apar unele neclarități, activele imobilizate deținute în vederea vânzării sunt active imobilizate sau circulante, cum va influența catalogarea dată asupra venitului entității, dacă activul imobilizat este deținut în vederea vânzării în următoarea perioadă putem renunța la calculul amortizării, care este momentul în care recunoaștem activul imobilizat drept deținut în vederea vânzării?

Astfel, dacă studiem definițiile, atât a imobilizărilor corporale, cât și a activelor circulante, atunci activele imobilizate deținute în vederea vânzării se încadrează, în mare parte, în noțiunea de stocuri, deoarece termenul de activ imobilizat definit în IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” are în vedere criteriul lichidității. Acest fapt, poate fi confirmat prin definiția dată de IAS 2 „Stocuri”, „*stocurile sunt active (a) deținute în vederea vânzării pe parcursul desfășurării normale a activității; (b) în curs de producție pentru o astfel de vânzare; sau (c) sub formă de materiale sau alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii*” [6, pct. 6].

Abordările aferente activelor imobilizate deținute în vederea vânzării evidențiază elementele care stau la baza semnificației acestora: **bunuri deținute în vederea vânzării, valoarea contabilă trebuie recuperată printr-o tranzacție de vânzare, vânzarea trebuie să fie foarte probabilă etc.** Din aceste considerente, cercetarea elementelor în cauză a imobilizărilor deținute în vederea vânzării, în opinia noastră, constituie o abordare complexă. După cum rezultă din prevederile IFRS 5, abordarea complexă nu ne dă răspuns la întrebarea: ce reprezintă active imobilizate deținute în vederea vânzării? Prevederile standardului descrie care sunt criteriile,

evaluarea și recunoașterea. „Or, acest standard nu intră în detalii metodologice, tehnice, totuși tratează situațiile în care un activ trebuie evaluat la valoarea de piață” [2, p. 321].

La delimitarea noțiunii de active imobilizate deținute în vederea vânzării, s-a ajuns la propunerea unei definiții a conținutului acestora. **Așadar, activele imobilizate deținute în vederea vânzării reprezintă imobilizările retrase din utilizarea normală a entității, în vederea recuperării valorii contabile prin comercializarea imediată foarte probabilă.** Această definiție, cuprinde obiectul ei – recuperarea valorii contabile, modul de recuperare și strategia de vânzare prin aplicarea unui plan și program activ de găsire a cumpărătorului.

Exemplul 1, privind disponibilitatea pentru vânzarea imediată. Managementul unei entități decide de a vinde clădirea unui oficiu și a lansat un program activ de găsire a unui cumpărător. În acest context, în practică, poate să existe situații, care ne impun să judecăm asupra procesului de recunoaștere, fapt prezentat în următorul algoritm:

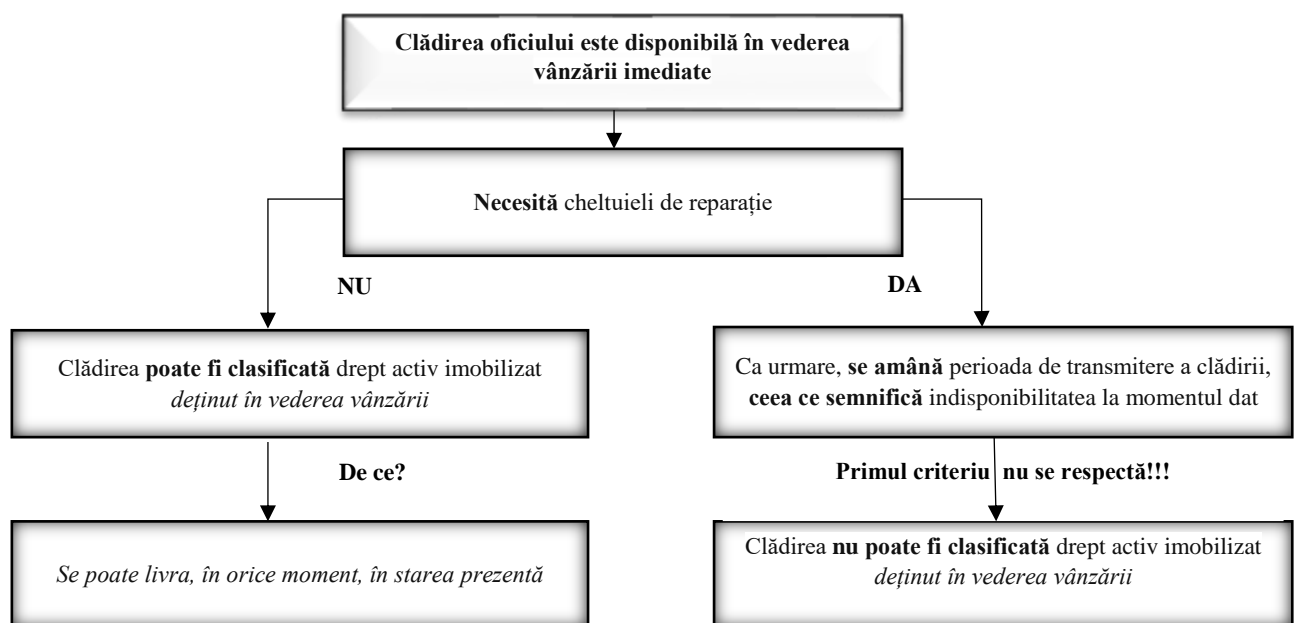


Fig. 1. Algoritm de recunoaștere a imobilizărilor ca fiind deținute în vederea vânzării

Sursa: elaborat de autori în baza prevederilor IFRS 5 [8]

Concluzie: recunoașterea imobilizărilor ca fiind deținute în vederea vânzării este influențată de disponibilitatea imediată, adică imposibilitatea recuperării valorii contabile prin vânzare și starea obiectului, care afectează perioada relevantă de vânzare. Astfel,

- 1) dacă clădirea oficiului **este disponibilă** în vederea vânzării imediate și **nu necesită** cheltuieli de reparație, atunci clădirea **poate fi clasificată** drept activ deținut în vederea vânzării, deoarece se poate livra, în orice moment, în starea prezentă – respectarea criteriului în cauză;
- 2) dacă clădirea **necesită** cheltuieli de reparație, iar managementul entității nu dorește transmiterea obiectului cumpărătorului înainte de finalizarea reparației capitale, atunci are loc **amânarea perioadei** de transmitere a clădirii, ceea ce **semnifică indisponibilitatea** la momentul dat, a obiectului în vederea vânzării imediate. Până la finalizarea reparației, primul criteriu nu se respectă, de aceea, oficiul **nu poate fi catalogat** drept activ deținut în vederea vânzării, respectiv, v-a rămâne în componența mijloacelor fixe.

În contextul celor expuse mai sus, entitatea va clasifica clădirea oficiului drept activ imobilizat ca fiind deținut în vederea vânzării cu condiția că valoarea sa contabilă va fi recuperată, în principal, prin tranzacția de vânzare, și nu prin utilizarea sa continuă [8, pct.6]. Astfel, din momentul dat, calcularea amortizării clădirii trebuie să înceteze.

Pentru ca vânzarea să fie foarte probabilă, managementul entității trebuie să fie angajat în direcția aplicării unui plan de vânzare a activului și de găsim a unui cumpărător, precum și de finalizare a planului. Mai mult, activul trebuie să fie în mod activ promovat în vederea vânzării la un preț rezonabil în raport cu valoarea justă curentă a activului. În plus, ar trebui să se preconizeze că vânzarea va îndeplini criteriile de recunoaștere ca vânzare finalizată în termen de cel mult un an de la data clasificării, iar acțiunile prevăzute pentru îndeplinirea planului ar trebui să indice că este puțin probabil să aibă loc modificări semnificative ale planului sau ca planul să fie întrerupt [8, pct.8].

Din cele menționate, deducem că la respectarea criteriilor ca vânzarea să fie foarte probabilă, este necesar de întrunit condițiile:

- ✓ managementul entității a elaborat un plan de vânzare a activului;
- ✓ este lansat un program activ de găsim a unui cumpărător;
- ✓ se depune efort ca vânzarea să aibă loc la un preț rezonabil în raport cu valoarea justă curentă a activului;
- ✓ se așteaptă ca vânzare să fie finalizată în termen de cel mult un an de la data clasificării drept activ deținut în vederea vânzării;
- ✓ este puțin probabil să aibă loc modificări semnificative ale planului sau ca planul să fie întrerupt.

În practică, există circumstanțe care pot prelungi peste un an perioada necesară finalizării vânzării. O prelungire a perioadei necesare pentru finalizarea unei vânzări nu împiedică clasificarea unui activ ca fiind deținut în vederea vânzării dacă întârzierea este cauzată de evenimente sau circumstanțe în afara controlului entității și dacă există suficiente dovezi că entitatea își menține angajamentul în privința planului său de vânzare a activului. Această situație este întâlnită atunci când sunt îndeplinite criteriile din Anexa B a IFRS 5 [8].

Exemplul 2, privind prelungirea peste un an a perioadei necesară finalizării vânzării. În baza exemplului 1, presupunem că entitatea a elaborat un plan de vânzare a clădirii oficiului, în starea prezentă, **clasificând-o** drept activ deținut în vederea vânzării. În contextul semnării contractului cu cumpărătorul, s-a efectuat expertiza tehnică a clădirii și s-a constatat unele abateri aferente exigentelor de exploatare a clădirii. Cumpărătorul a cerut rectificarea încălcărilor de exploatare a clădirii. Conform evaluării specialiștilor, aceasta va conduce la creșterea termenului de vânzare, mai mare de 12 luni. Conducerea entității a decis că poate soluționa această problemă și a elaborat un program de executare a reparației clădirii.

Concluzie: Reieșind din prevederile IFRS 5, acest exemplu este o excepție de la cerința de bază privind limitarea perioadei de vânzare. Întrucât, criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării sunt respectate, entitatea continue să recunoască această clădire ca imobilizare, deținută în vederea vânzării.

Decizia privind clasificarea activelor imobilizate drept active deținut în vederea vânzării se ia la data îndeplinirii criteriilor prevăzute de IFRS 5. Dacă criteriile de recunoaștere au fost respectate după data raportării, înainte de semnarea situațiilor financiare, și respectiv, entitatea dispune de planuri concrete de vânzare a imobilizărilor respective, care să specifice acțiunile și metodele folosite întru promovarea vânzării acestora, potențialii cumpărători și termenele planificate de vânzare având la bază documente confirmative (*intenții de contracte, cereri, oferte, studii/statistici care demonstrează lichiditatea bunului pe piață, dovezi că valoarea de gaj a bunului care va fi vândut este mult inferioară valorii de piață a acestuia etc.*), atunci tranzacția în cauză ar putea afecta fluxurile de numerar viitoare, poziția și performanța financiară a entității. Prin urmare, utilizatorii situațiilor financiare, ar trebui să cunoască aceste

informații. De aceea, entitatea va **trebui să prezinte** activele imobilizate clasificate ca fiind deținut în vederea vânzării **separat** de celelalte active și să dezvălui informații suplimentare în situațiile financiare și notele explicative.

Exemplul 3, privind recunoașterea, evaluarea și prezentarea activelor imobilizate ca fiind deținute pentru vânzare. În baza exemplului 1, presupunem că entitatea a decis vânzarea clădirii unui oficiu la data de 24.12.2019, unde sunt îndeplinite criteriile de clasificare. La adunarea extraordinară a acționarilor, din 28.02.2020, s-a aprobat decizia de vânzare. În acest context, menționăm că perioada de gestiune se finalizează la 31.12.2019, iar data prezentării situațiilor financiare este 30.04.2020.

Astfel, în cazul în care criteriile menționate la punctele 7 și 8 din IFRS 5 sunt îndeplinite după perioada de raportare, o entitate **nu trebuie** să clasifice un activ imobilizat ca fiind deținut în vederea vânzării în situațiile financiare respective la emiterea lor. Totuși, în cazul în care criteriile sunt îndeplinite după perioada de raportare, dar înainte de a fi aprobată publicarea situațiilor financiare, entitatea trebuie să prezinte în note informațiile menționate la punctul 41 literele (a), (b) și (d) [8].

Concluzie: Întrucât, criteriul de recunoaștere a clădirii deținute în vederea vânzării a fost respectat la 24.12.19 și confirmat prin decizia adunării generale a acționarilor după data raportării, entitatea nu v-a modifica modul de prezentare a clădirii, ci va prezenta doar o informație suplimentară în notele explicative.

În contextul celor expuse, intenționăm să construim un algoritm privind prevederile IFRS 5, divizate în câteva etape, caracterizate prin anumite proceduri.

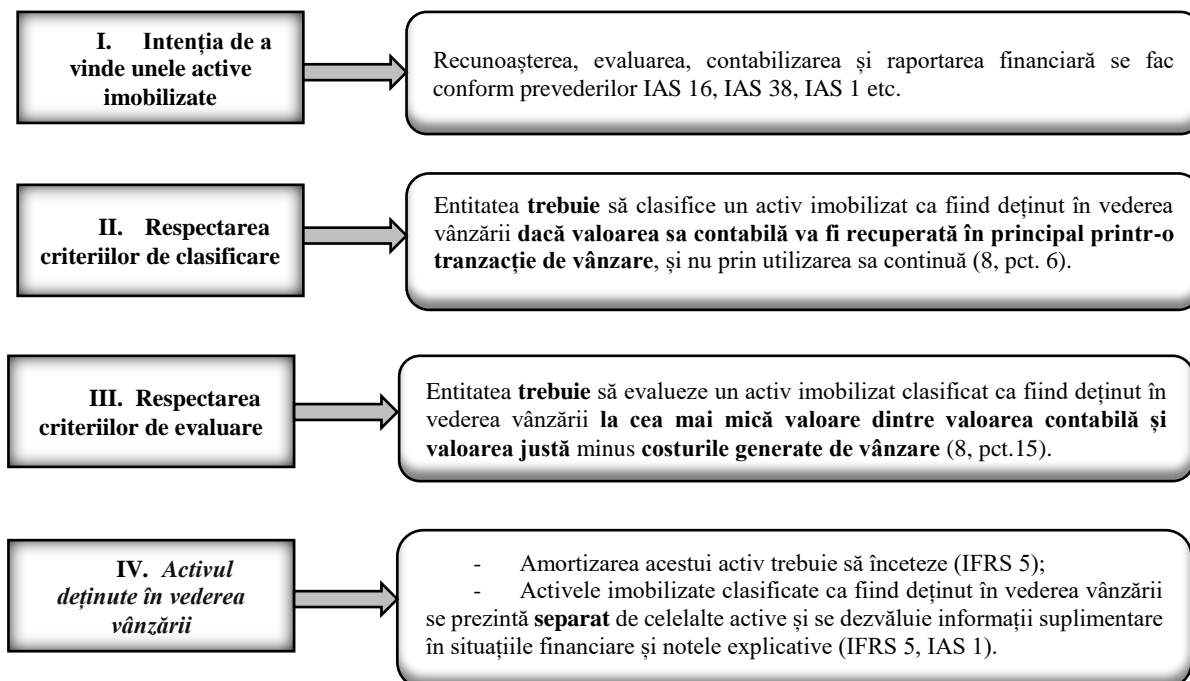


Fig. 2. Exigențe privind clasificarea și evaluarea imobilizărilor deținute în vederea vânzării

Sursă: elaborat de autori în baza standardelor enumerate

Dacă un activ îndeplinește criteriile de clasificare ca deținut în vederea vânzării [8, pct. 11], aplicarea punctului 15 **va avea drept rezultat evaluarea**, la recunoașterea inițială, a activului la cea mai mică valoare dintre valoarea sa contabilă și valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare.

Dacă valoarea contabilă a unui activ destinat vânzării depășește valoarea justă minus costurile vânzării, entitatea trebuie să înregistreze deprecierea activului pe seama cheltuielilor.

Aprecierea ulterioară a unui astfel de activ nu va putea fi recunoscută decât până la limita deprecierei recunoscute, deci maxim valoarea contabilă. Prin urmare, există o evaluare la valoarea justă doar în situația în care valoarea contabilă este mai mare decât valoarea justă minus costurile aferente vânzării. Cerința IFRS 5 de a evalua activele destinate vânzării la minimumul dintre valoarea contabilă și valoarea justă mai puțin costurile vânzării poate crea contradicții cu cerințele din IAS 36 „Deprecierea activelor”. IAS 36 cere evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale la minimumul dintre valoarea contabilă și valoarea recuperabilă reprezentată de maximumul dintre prețul net de vânzare (valoarea justă minus costurile vânzării) și valoarea de utilizare. Astfel, dacă valoarea de utilizare este mai mare decât prețul net de vânzare va exista o pierdere de depreciere în măsura în care valoarea contabilă depășește valoarea de utilizare și nu în măsura în care valoarea contabilă depășește valoarea justă minus costurile vânzării.

Totuși în cazul activelor clasificate ca deținute pentru vânzare, valoarea de utilizare este egală fie cu prețul net de vânzare, fie diferența între cele două valori este foarte mică, aceasta fiind dată de fluxurile de trezorerie generate de utilizarea activului până în momentul vânzării, moment care este recent [7].

Atunci când se preconizează că vânzarea va avea loc peste mai mult de un an, entitatea trebuie să evalueze costurile generate de vânzare la valoarea lor actualizată [5, p. 345]. Orice creștere a valorii actualizate a costurilor generate de vânzare care apare ca urmare a trecerii timpului trebuie să fie prezentată în profit sau pierdere drept cost de finanțare [8, pct. 17].

Nu se aplică prevederile IFRS 5 privind evaluarea următoarelor active, care fac obiectul IFRS-urilor enumerate, fie că sunt active individuale, fie că fac parte dintr-un grup destinat cedării (pct. 5):

- (a) creanțe privind impozitul amânat (IAS 12 „Impozitul pe profit”).
- (b) active rezultate din beneficiile angajaților (IAS 19 „Beneficiile angajaților”).
- (c) active financiare care intră sub incidența IFRS 9 „Instrumente financiare”.
- (d) active imobilizate care sunt contabilizate în conformitate cu modelul bazat pe valoarea justă din IAS 40 „Investiții imobiliare”.
- (e) active imobilizate evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare în conformitate cu IAS 41 „Agricultura”.
- (f) drepturi contractuale decurgând din contracte de asigurare, așa cum sunt definite în IFRS 4 „Contracte de asigurare” [8].

Exemplul 4, privind evaluarea activelor imobilizate deținute în vederea vânzării. *Echipa managerială a entității întocmește un plan de vânzare a unui utilaj de producție și întreprinde măsuri privind găsirea unui potențial cumpărător. Prin urmare, respectând prevederile IFRS 5, entitatea trebuie să evalueze utilajul în momentul clasificării ca fiind deținut în vederea vânzării.*

Astfel, în baza datelor contabile disponibile, se va calcula valoarea la care entitatea trebuie să evalueze utilajul de producție în momentul clasificării ca fiind deținut în vederea vânzării. În acest context, prezentăm o istorie a utilajului în cauză.

1. *La darea în exploatare, managementul entității a estimat fluxurile nete de numerar pe care entitatea le va obține, în următorii 3 ani, ca rezultat al funcționării normale a utilajului în valoare de 60 000 lei/anual, iar rata la care se vor actualiza fluxurile de numerar este de 5%.*

Tabelul 1. Fluxurile de numerar actualizate și valoarea de recuperare

Anul	Fluxuri de numerar, lei	Rata de actualizare	Fluxuri de trezorerie actualizate, lei
1	60 000	$1/(1+5\%)^1$	57 143
2	60 000	$1/(1+5\%)^2$	54 423
3	60 000	$1/(1+5\%)^3$	51 830
Valoarea de recuperare			163 396

Sursa: elaborat de autori

2. Valoarea contabilă a utilajului de producție la 31.12.2019 constituie – 220 560 lei. La sfârșitul anului există indici că utilajul de producție este depreciat. Astfel, la 31.12.2019, în contabilitate se înregistrează pierderi din depreciere în sumă de 57 164 lei (220 560-163 396), prin formula contabilă:

Debit „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” – 57 164 lei
Credit „Deprecierea mijloacelor fixe” – 57 164 lei

3. Astfel, în bilanț, utilajul de producție va fi evaluat la valoarea de 163 396 lei (220 560-57 164).

4. La data de 28.02.2020, echipa managerială întocmește un plan de vânzare a unui utilaj de producție și întreprinde măsuri privind găsirea unui potențial cumpărător. Prin urmare, valoarea justă a utilajului de producție este de 147 450 lei, iar amortizarea calculată pentru două luni constituie 9 070 lei. Cheltuielile generate de vânzare sunt estimate la 1200 lei.

În conformitate cu pct. 15 din IFRS 5 „o entitate trebuie să evalueze un activ imobilizat clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării la cea mai mică valoare dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile generate de vânzare” [8].

Așadar, **situația utilajului de producție la 28.02.2020** se prezintă astfel:

- Valoarea recuperabilă la 31.12.2019 = 163 396 lei
- Amortizarea calculată pentru ianuarie-februarie 2020 = 1 000 lei
- Valoarea contabilă la 28.02.2020 = 162 396 lei (163 396-1 000)

În acest context, respectând prevederile standardului nominalizat, entitatea trebuie să evalueze utilajul de producție în momentul clasificării ca fiind deținut în vederea vânzării la valoarea cea mai mică dintre 162 396 lei și 146 250 lei (147 450-1 200). Astfel, valoarea utilajului de producție în momentul clasificării va fi de **146 250 lei**. La data clasificării, calculul amortizării se suspendă. Acest fapt rezultă din pct. 25 al IFRS 5, care presupune că „o entitate nu trebuie să amortizeze un activ imobilizat (corporal sau necorporal) cât timp acesta este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării sau atâta timp cât face parte dintr-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării”.

Este necesar de menționat, că IFRS 5 nu conține prevederi certe cu referire la capitolul din situații financiare, unde este necesar de indicat activele imobilizate destinate vânzării, fapt ce conduce la diverse opinii privind raportarea financiară. Astfel, conform pct. 38 „o entitate trebuie să prezinte un activ imobilizat clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării, precum și activele aparținând unui grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării **separat** de celelalte active din situația poziției financiare.

În acest context, consemnăm că în cazul în care a avut loc o astfel de tranzacție cu referire la activele imobilizate destinate vânzării, entitatea trebuie:

1. să prezinte separat de celelalte active din situația poziției financiare, fie în notele explicative;
2. să demonstreze rezultatul activităților în vederea revânzării în situația profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global;
3. să arate în situația fluxurilor de trezorerie fluxurile din aceste tranzacții.

Totuși, apare întrebare, de ce am clasificat aceste active ca fiind deținute pentru vânzare? În opinia noastră, motivul ar fi unul, nu se schimbă tratamentul contabil, ci se modifică doar modul de prezentare în situațiile financiare a activelor imobilizate deținute pentru vânzare și dezvăluirea informațiilor suplimentare.

Concluzii

În urma studiului realizat, autorii au constatat următoarele aspecte:

1. IFRS 5 și cerințele sale de evaluare se aplică tuturor activelor imobilizate și grupurilor de active destinate cedării. Acesta cere ca astfel de active și activități să fie evaluate la cea mai mică valoare dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile generate de vânzare, să înceteze a mai fi amortizate, să fie prezentate separat de celelalte active din situația poziției financiare.
2. IFRS 5 cuprinde un volum redus de prevederi, însă este relevant și impus pentru relatarea exigențelor față de raportarea financiară prevăzute de IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”.
3. Necesitatea definirii noțiunii de active imobilizate deținute în vederea vânzării, luând în considerare caracterul economic al acestora. *Această definiție, cuprinde obiectul ei – recuperarea valorii contabile, modul de recuperare și strategia de vânzare prin aplicarea unui plan și program activ de gășire a cumpărătorului.* În acest context, apare necesitatea de a preconiza un cont contabil de evidență în planul contabil de lucru al entității.
4. Constatarea și exemplificarea criteriilor pentru o vânzare foarte probabilă prin prezentarea unui algoritm de recunoaștere a imobilizărilor ca fiind deținute în vederea vânzării și deducerea unor condiții de respectat.
5. IFRS 5 nu conține prevederi certe cu referire la capitolul din situații financiare, unde este necesar de indicat activele imobilizate destinate vânzării, fapt ce conduce la diverse reflecții privind raportarea financiară. În opinia noastră, indiferent de capitolul de prezentare, fie în componența activelor imobilizate, fie în componența activelor circulante, dar separat de celelalte active, nu contravine prevederilor IFRS 5.
6. Rămân însă multe semne de întrebare privind însăși semnificația noțiunii de valoare justă. Printre acestea putem aminti: cum se calculează valoarea justă în situația în care nu există o piață pentru activul tranzacționat? În ce măsură este acceptată valoarea justă de către utilizatorii informațiilor prezentate în situațiile financiare și de toți cei care vor fi direct sau indirect influențați de utilizarea sa?

Referințe bibliografice

1. CERNUȘCA, L. *Contabilizarea activelor corporale deținute în vederea vânzării (I) și (II)*. În: Expertiza și auditul afacerilor, nr. 41, 31 oct.-6 nov. 2017 și nr. 47, 12-18 decembrie 2017.
2. DEACONU, A. *Valoarea justă. Concept contabil*. București: Economica, 2009. 354 p. ISBN 978-973-709-471-1.
3. FELEAGĂ L., FELEAGĂ N. *Contabilitatea financiară o abordare europeană și internațională*. Volumul II. București: InfoMega, 2005. 330 p. ISBN 973-7853-09-1.
4. GRIGOROI, L. *Contabilitatea imobilizărilor retrase din utilizarea curentă și deținute în vederea vânzării*. În: Analele ASEM, ediția a XII-a, nr. 1/2014. pag. 313-319.
5. HENNIE VAN GREUNING. *Standarde Internaționale de Raportare Financiară. Ghid practic*. Ediția a Y-a, București: Irecson, 2009. 619 p. ISBN 978-973-7694-57-7.
6. *IAS 2 „Stocuri”*. [online]. Disponibil pe <http://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
7. *IAS 36 „Deprecierea activelor”*. [online]. Disponibil pe <http://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
8. *IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”*. [online]. Disponibil pe <http://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
9. *Legea Contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2018, nr. 1- 6 din 05.01. art. 22, publicat 05.01.2018.
10. *SNC „Imobilizări necorporale și corporale”*. [online]. Disponibil pe <http://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
11. TRAPEZNICOVA, N. *МСФО (IFRS) 5: Учёт и оценка выбывающих активов*. În: Международный бухгалтерский учёт, nr. 28 (322)-2014. pag. 7-14.
12. ȚURCANU, V., GOLOCEALOVA, I. *Raportarea financiară conform standardelor internaționale*. Chișinău, 2015. 452 p.