

CONVERGENȚE ȘI DIVERGENȚE PRIVIND DEPRECIEREA ACTIVELOR CONFORM IAS 36 ȘI SNC

CONVERGENCE AND DIVERGENCES ON IMPAIRMENT OF ASSETS ACCORDING TO IAS 36 AND NAS

Svetlana MIHAILA, dr., conf. univ., ASEM

e-mail: sv_mihaila@yahoo.com

Maria BUSUIOC, ASEM

e-mail: m-busuioc@mail.ru

Abstract. *The purpose of the present research is to highlight how the detection of the indices of eventual depreciation, the determination of the impairment losses according to the two standards, the accounting, the influence on the company's indicators, by using critical interpretation, analysis, and documentation.*

As a result, it has been identified with what additions comes the international standard IAS 36, what extent they resemble them, what difficulties the accountants encounter when referring to the depreciation of assets and why these should be taken into account.

Keywords: impairment of assets, surplus from revaluation, ecart, fair value less costs to sell, adjusting the accounting value.

Cuvinte cheie: deprecierea activelor, surplus din reevaluare, ecart, valoare justă minus costurile vânzării, ajustarea valorii contabile.

JEL classification M40, M41, M43

Introducere.

O dată ce activele imobilizate au fost recunoscute și incluse în evidențele contabile, pe parcursul ciclului lor de viață entitatea trebuie să recunoască scăderea valorii acestora ca urmare a amortizării acumulate și a pierderilor din depreciere, deoarece în situațiile financiare naționale cât și a celor întocmite conform IFRS, este prevăzută includerea lor la valoarea netă contabilă. Prin urmare, apare necesitatea de a determina cum se efectuează testele de depreciere, în ce situații entitatea recunoaște un activ depreciat, cum se tratează diferențele din depreciere, ce prevederi cu privire la acest aspect sunt indicate în normele naționale, dar și în tratamentul internațional IAS 36 „Deprecierea activelor”.

Deci, această temă este abordată cu *scopul* de a scoate în evidență aspectele practice de determinare și contabilizare a deprecierei activelor din perspectiva reglementărilor contabile naționale cât și IFRS, problematica aplicării prevederilor standardului internațional IAS 36 „Deprecierea activelor”, unele elemente cheie de contabilizare, precum actualizarea fluxurilor viitoare de trezorerie, tratamentul diferențelor din reevaluare, valoare recuperabilă, etc. întâlnite în cel din urmă menționat, dar care nu-și găsește aplicarea potrivit standardele naționale, în vederea precizării și contabilizării corecte a pierderii din deprecierea activelor, nivelului de convergență dintre cele doua standarde, dar și ce indicații nu au fost preluate și transpuse în SNC „Deprecierea activelor”.

Pentru a oferi răspunsuri la cele menționate anterior, autorii, prin intermediul *metodelor de analiză și sinteză*, au făcut referire la surse de informare cu referință asupra temei abordate, precum: acte normative și legislative naționale în domeniul contabilității, lucrări științifice relevante ale specialiștilor în domeniu, standarde internaționale emise de International Accounting Standards Board (IASB), consultarea site-urilor organismelor internaționale implicate în procesul

de normalizare și armonizare contabilă, ca ulterior prin uilizarea metodologiei de inducție, deducție și comparație, rezultatele obținute să fie concretizate în prezentul articol.

Determinarea corectă a valorii de bilanț a activelor este primordială, prin aceasta contabilul trebuie sa-și manifeste la cote maxime raționamentul profesional, deoarece pierderea din depreciere are incidență asupra multor indicatori financiari importanți, pe baza cărora se constată rentabilitatea entității, iar interpretarea greșită a rezultatelor constatate cu privire la depreciere va atrage după sine rezultate eronate, care influențează activitatea firmei în direcția greșită.

Conținutul de bază.

Pornind de la prevederile SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, entitatea la data raportării trebuie să prezinte în situațiile sale financiare activele la valoarea lor contabilă diminuată cu amortizarea și orice pierdere din depreciere, prin urmare apare necesitatea de a determina în prealabil mărimea amortizării și existența indicilor de depreciere. În conformitate cu aceasta, entitatea ca bază de referință se va ghida la precizarea existenței unei pierderi din depreciere, în special de SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36 „Deprecierea activelor”, în funcție după care sistem aceasta ține evidența contabilă.

Conform prevederilor ambelor standarde de contabilitate, entitatea, la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar trebuie să stabilească dacă există indici ai deprecierei activelor, în situația în care se confirmă acest fapt, urmează să se determine pierderea din depreciere. Acești indici pot rezulta după cum reiese din figura 1. Desigur că, acestea sunt unele din posibilele cauze interne și externe de depreciere aferente sursei de a indicilor. Entitatea poate recunoaște și altele, din categoria celor 2 surse.



Figura 1. Indicii deprecierei activelor după surse de proveniență

Sursa: elaborat de autori după [1, pct.9, 10] și [2, pct.12]

În situația constatării prezenței indicilor precum că activul și-a pierdut din valoare, entitatea porcede la determinarea pierderii din depreciere. Dacă ar fi să efectuăm o comparație asupra celor menționate în standarde, atunci putem spune că există o anumită distincție între acestea (figura 2), deoarece, conform SNC „Deprecierea activelor”- **pierderea din depreciere** reprezintă „diferența cu care valoarea contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare a unui activ sau a unui grup de active” [1, pct.5], iar potrivit IAS 36 aceasta reprezintă „valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar depășește valoarea sa recuperabilă”

[2, pct.6]. Același standard menționează că, valoarea recuperabilă este „cea mai mare valoare dintre valoarea justă a activului/ unitate generatoare de numerar și valoarea sa de utilizare” [2, pct. 6].

Observăm deci că, atunci când se utilizează IAS 36, nu este suficient la determinarea deprecierei doar informația cu privire la valoarea justă minus costurile de vânzare, ci mai apar 2 componente ce stau la baza identificării pierderii din depreciere, valoarea de utilizare, pe care entitatea are obligația de a o determina, precum și valoarea recuperabilă. Prin umare, diferența rezultată din compararea valorii contabile cu cea de depreciere și reprezintă pierderea din depreciere.

Potrivit economiștilor se ia în calcul valoarea justă minus costurile asociate cedării „deoarece, dacă avantajele utilizării unui mijloc fix (activ) sunt mai mari decât cele eferente vânzării, o entitate va utiliza în continuare mijlocul fix (activ). În situația inversă, când încasările din vânzare sunt mari decât avantajele utilizării, logic este ca entitatea să cedeze mijlocul fix” [4, p.174].

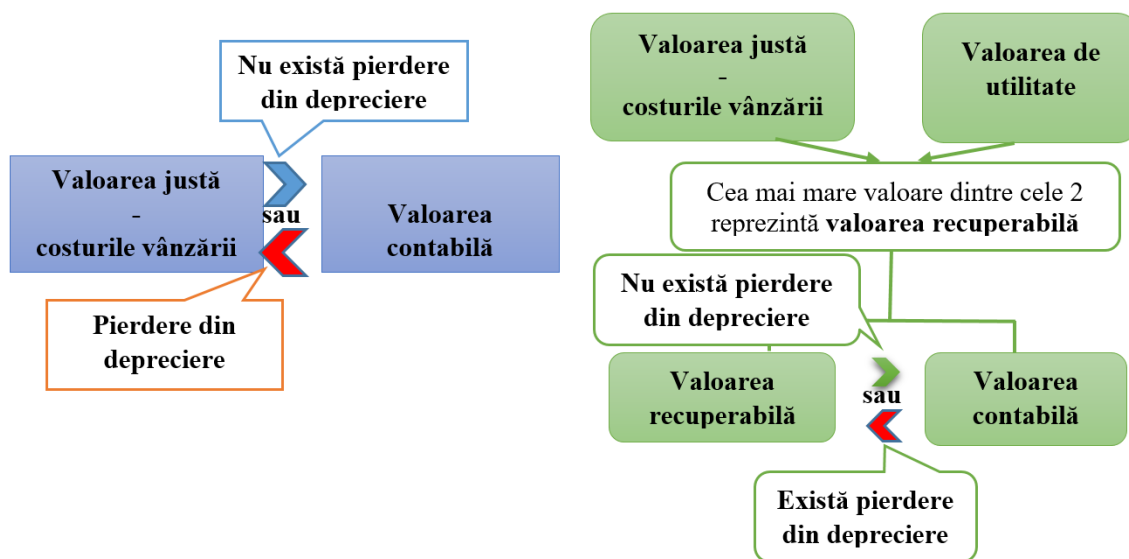


Figura 2. Analiza comparativă a modului de determinare a pierderii din depreciere conform SNC și IAS 36

Sursa: elaborat de autori după [1] și [2]

În continuare, propunem un exemplu practic la figura 2, de determinare a pierderii din depreciere. Se cunosc următoarele informații privind două active (tabelul 1).

Tabelul 1. Analiza comparativă a precizării pierderii din depreciere: SNC vs IAS 36

date convenționale, u.m.

Conform SNC			Conform IAS 36				
Valoarea justă - costurile vânzării	Valoarea contabilă	Comentarii	Valoarea justă-cheltuieli de vânzare	Valoarea de utilitate	Valoarea recuperabilă	Valoarea contabilă	Comentarii
300.000	320.000	Nu există depreciere	300.000	330.000	330.000	320.000	Nu există depreciere
290.000	310.000	Există pierdere din depreciere de 20.000 u.m. Se va contabiliza la 290.000 u.m	290.000	300.000	300.000	310.000	Există o depreciere de 10.000 u.m. Valoarea contabilă nouă- 300.000 u.m

Sursa: elaborat de autori

Putem menționa, că procedură de determinare a pierderii din depreciere oferită de IAS 36 este mult mai sofisticată, se necesită luarea în calcul a mai multor elemente, ce îngreunează procesul. Spre exemplu, valoarea de utilizare, care nu are o noțiune corespunzătoare în normele naționale, sau valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie preconizate a fi obținute de la un activ, pentru care se utilizează la determinare o anumită rată de actualizare stabilită de entitate precum și previziunile ce țin de fluxurile viitoare de trezorerie, din componența cărora mereu se exclud cele ce țin de finanțarea activului. Nemaivorbind de problemele legate de identificarea acestei rate de actualizare, care se bazează pe evaluările curente efectuate pe piață, pentru stabilirea modificării în timp a valorii banilor, sau folosirea altor substituenți precum rata marginală de împrumut a entității, costul mediu ponderat al capitalului acesteia, etc. după cum prevede IAS 36. Aceste elemente dificil de determinat, în ce măsură î-și găsesc oare ele locul în contabilitatea IMM-urilor (Întreprinderi Mici și Mijlocii)? Se respectă oare ele întocmai?

Cu referire la inexistența în SNC a valorii de recuperare, dar și a simplificării modului de determinare a pierderii din depreciere, economiștii autohtoni precum Bucur V. și Ionița V., sunt de părere că „nu sa acceptat termenul „valoare recuperabilă” din cauza neaplicării valorii de utilizare, care după conținutul său economic și metodele de calculare, este prea sofisticată, prea teoretică, nu întotdeauna precisă, exactă” [3, p.39].

Valoarea justă minus costurile de vânzare poate fi determinată fie în baza prețului stabilit între părți și indicat în contractul de vânzare-cumpărare, în lipsa acestuia se recurge la informația oferită de pe piața activă (licitație), sau în temeiul unor informații credibile, ce ajută entitatea să determine valoarea activului care ar fi posibilă de obținut, pentru care se va ține cont de prevederile IFRS 13 „Evaluarea la valoarea justă”.

Totuși, chiar dacă nu există indici ai deprecierei, entitatea are obligația potrivit ambelor standarde să supună testului deprecierei [1, pct. 12] și [2, pct.10]:

- fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi.
- imobilizările necorporale ce au durate de viață utile nedeterminate și imobilizările necorporale care nu sunt disponibile pentru utilizare.

Specialiștii în domeniu au recurs la deprecierea fondului comercial, și includerea unor astfel de prevederi în standarde, ca reacție la scandalurile contabile iscate în 2000-2001, întrucât multe firme și-au umflat artificial bilanțurile prin raportarea valorilor excesive ale acestuia, manipulare cu informații, ceea ce a determinat modificarea standardelor contabile, prin raportarea la nivel realist a fondului comercial, ca urmare a determinării și calculării deprecierei valorii acestuia [5]. Tot cu privire la acest aspect, membrii ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*), menționează că „această cerință asigură faptul ca fondul comercial să nu fie supraestimat în situațiile financiare ale întreprinderii” [6]. Contradictoriu este opinia profesorului din România, Tabără N. „deprecierea de active sunt, împreună cu provizioanele, instrumente privilegiate de manipulare a costurilor, deoarece estimarea pierderii de valoare a unui activ este pentru o mare parte a specialiștilor subiectivă” [7, p.144]. Putem menționa că raționamentul profesional al contabilului este cel care determină așa zisa manipulare a informației contabile.

Activele necorporale cu durată de viață incertă se testează anual la depreciere, deoarece pentru ele nu se calculează amortizarea, iar în cazul celor care nu sunt disponibile pentru utilizare: deoarece acestea nefiind puse în folosință, este mai nesigur pentru entitatea dacă acesta îi va aduce beneficii ulterioare după punerea funcțiune, în vederea recuperării valorii contabile, sau nu.

Tehnic, pierderea din depreciere poate fi contabilizată prin 2 metode, prevăzute de SNC [1, pct.24, 25]:

- la valoarea contabilă (figura 3)
- la valoarea reevaluată (figura 4)

Pentru Republica Moldova, specific în mare parte este contabilizarea pierderii din depreciere la valoarea contabilă (cost), pentru care în cazul acestei metode, entitatea poate constitui un provizion destinat acoperirii pierderilor. Astfel că, la încheierea exercițiului financiar înainte de a se completa bilanțul contabil, soldul contului de activ obținut se va diminua cu suma provizionului constituit aferent acestuia, diferența rezultată se prezintă respectiv în bilanț. În cazul neconstituirii acestui provizion, suma pierderii din depreciere afectează direct valoarea contabilă a activului, diminuând-o.

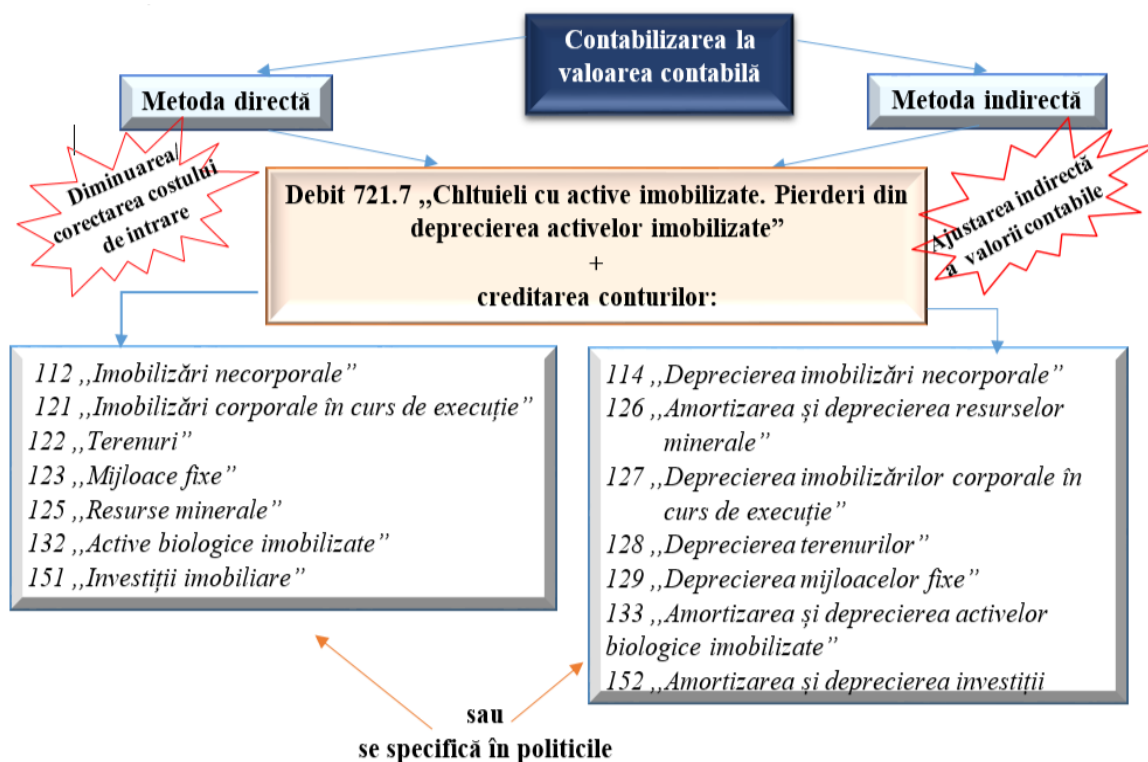


Figura 3. Înregistrarea pierderii din depreciere, după metoda de evaluare la valoarea contabilă

Sursa: elaborat de autori

Propunem în acest sens următorul exemplu. La sfârșitul exercițiului financiar N+2, entitatea constată indici ai deprecierei unui mijloc de transport, pentru aceasta se prezintă următoarele informații: costul de intrare- 82.000 lei, durata utilă de funcționare stabilită în anul N-2 era de 4 ani, amortizarea acumulată în anul N+2 este de 41.000. În conformitate cu condițiile pieței, aceasta estimează prețul de vânzare al mijlocului la 42.000 lei, iar cheltuielile angajate sunt în mărime de 2.500 lei. Entitatea stipulează în politicile contabile, că aplică metoda liniară de amortizare, evaluarea ulterioară se efectuează la valoarea contabilă, iar eventualele pierderi din depreciere se contabilizează conform metodei directe.

Conform datelor, la sfârșitul exercițiului financiar entitatea va recunoaște o pierdere din depreciere în valoare de 1.500 lei. $1.500 = (82.000 - 41.000) - (42.000 - 2.500)$, prin urmare Valoarea contabilă depășește valoarea justă minus costurile vânzării cu 1.500 lei. Înregistrarea contabilă va fi:

Debit 7217 Cheltuieli cu active imobilizate. Pierderi din deprecierea activelor	1 500 lei
Credit 1234 Mijloace fixe. Mijloace de transport	1 500 lei

În cazul în care nu este posibilă determinarea pierderii din depreciere pentru un activ individual, acesta gererând fluxuri de numerar ce sunt dependente și de alte active, entitatea poate să o determine plecând de la cel mai mic grup de active, în care se include și activul examinat, potrivit SNC [1, pct.15], însă dacă e să vizăm IAS 36, atunci, aceasta se găsește sub noțiunea de noțiunea de unitate generatoare de numerar [2, pct.22]. Ambele standarde, prevăd că atunci când depreciem un grup de active/ unitate generatoare de numerar, entitatea obligatoriu trebuie să ia în calcul dacă, se include sau nu fondul comercial, deoarece în această situație se prezintă anumite particularități, și anume:

1. Mai întâi de toate, valoarea contabilă a fondului comercial se reduce la zero, deoarece pierderea din depreciere trebuie alocată în primul rând fondului comercial.
2. Apoi, suma rămasă a pierderii din depreciere se alocă între toate celelalte active, proporțional valorii contabile.

În continuare, propunem un exemplu de repartizare și contabilizare a pierderii din depreciere, în cazul unui grup de active.

Entitatea a achiziționat la începutul perioadei de gestiune o filială a magazinului X, care include: fondul comercial, clădirea, licența pentru activitate, echipamentul tehnic. La încheierea exercițiului financiar valoarea contabilă a grupului de active se prezintă astfel: fondul comercial- 250 000 lei, clădirea – 500 000 lei, licența pentru activitate – 20 000 lei, echipamentul tehnic – 1 100 000 lei. Valoarea justă minus costurile minus costurile de vânzare ale activului a fost stabilită la -1 450 000 lei. Conform politicilor contabile, entitatea utilizează ca metodă de evaluare după recunoaștere, metoda la valoarea contabilă, iar pierderile se contabilizează într-un cont distinct.

Tabelul 2. Determinarea și repartizarea pierderii din depreciere pe grup de active

Componentele grupului de active	Valoarea contabilă până la depreciere (lei)	Coefficientul de repartizare (k)	Pierdere din depreciere (lei)	Valoarea contabilă după depreciere (lei)
Fond comercial	250 000	-	(250 000)	-
Clădirea	500 000	0,1049383	(52 469)	447 531
Licența pentru activitate	20 000		(2 099)	17 901
Echipament tehnic	1 100 000		(115 432)	984 568
Total	1 870 000		420 000	1 450 000

Sursa: elaborat de autori

1. Entitatea constată pierderea din depreciere în valoare de 420 000 (1 870 000 – 1 450 000)
2. Se reduce valoarea contabilă a fondului comercial la zero
3. Alocarea sumei rămase din depreciere asupra valorii contabile a celorlalte active

$$k = \frac{170\,000}{1\,620\,000} = 0,1049383$$

Înregistrările contabile aferente pierderii din depreciere se prezintă în tabelul următor:

Tabelul 3. Înregistrările contabile aferente pierderii din depreciere

Componentele grupului de active	Suma (lei)	Corespondența conturilor	
		Debit	Credit
Fond comercial	250 000	721.7	114
Clădirea	52 469	721.7	129.1
Licența pentru activitate	2 099	721.7	114
Echipament tehnic	115 432	721.7	129.2

Sursa: elaborat de autori

Cum s-a menționat anterior, specific în cazul dat pentru IAS 36 „Deprecierea activelor” este valoarea de utilitate, iar una din particularitățile raportării conform IFRS este rata de actualizare. Deci, atunci când utilizăm IAS 36 la determinarea valorii depreciate a activelor, neapărat trebuie să ținem cont și de actualizarea fluxurilor viitoare de trezorerie aferente activului sau unității generatoare de numer. De obicei, rata de actualizare se determină ca rata medie a dobânzilor bancare prezente la moment pe piață. Aceasta se efectuează pentru a determina modificarea în timp a valorii banilor, și incidența pe care o are acesta asupra activelor.

La cele menționate mai sus, propunem un exemplu practic. *Entitatea dorește să vadă, dacă este depreciat utilajul de transmisie, și în ce măsură. Pentru aceasta se prezintă următoarele informații: valoarea contabilă – 370 000 lei, valoarea reziduală – 31 000 lei, amortizarea acumulată – 117 000 lei, durata de funcționare utilă rămasă este de 5 ani, se estimează că valoarea fluxurilor viitoare de numerar din exploatarea continuă a utilajului este de 42 000 lei, rata de actualizare – 5%, valoarea justă – 170 000 lei iar cheltuielile angajate cu vânzarea în valoare de 4 500 lei. Conform politicii contabile, pierderea din depreciere se contabilizează într-un cont distinct.*

Mai întâi se va determina valoarea contabilă netă (VCN):

$$VCN = 370\ 000 - 117\ 000 = 253\ 000 \text{ lei}$$

$$\begin{aligned} \text{Valoarea de actualizare (VA)} &= \frac{42\ 000}{(1 + 5\%)^1} + \frac{42\ 000}{(1 + 5\%)^2} + \dots + \frac{42\ 000}{(1 + 5\%)^5} + \frac{31\ 000}{(1 + 5\%)^5} \\ &= 206\ 127 \text{ lei} \end{aligned}$$

Se determină valoarea recuperabilă ca cea mai mare valoare dintre: Valoarea justă diminuată cu costurile vânzării și VA, apoi se compară cu VCN,

170 000 – 4 500 = 155 500 < 206 127 (VA), prin urmare este mai rentabil să se păstreze utilajul de transmisie, decât să se vândă, deoarece, valoarea recuperabilă este de 206 127 lei. Deoarece, VA < VCN, rezultă că avem o pierdere din depreciere în valoare de 46 873 lei (253 000 – 206 127).

Debit 7217 Cheltuieli cu active imobilizate. Pierderi din deprecierea activelor 46 873 lei
Credit 1291 Mijloace fixe. Utilaj de transmisie 46 873 lei

Făcând referire la cele specificate mai devreme, în afară de contabilizarea pierderilor din depreciere la valoarea contabilă, se poate de aplicat și metoda reevaluării, doar că entitatea trebuie să stipuleze metoda aleasă în politicile sale contabile. Spre deosebire de contabilizarea pierderilor la valoarea contabilă, conform celei din urmă metode apare o nuanță nouă, ecartul (surplus) din reevaluare. Acesta este un subcont distinct, care î-și găsește locul conform IAS 36 la „Alte elemente ale rezultatului global” subcontul „Surplus din reevaluare”, iar conform SNC „Deprecierea activelor” la contul 343 „Alte elemente de capital propriu” subcontul „Ecart din reevaluare”. Acest ecart/ surplus din reevaluare este destinat generalizării informațiilor privind modificările pierderilor din depreciere, în cazul când acesta conduce la creșterea elementelor de capital propriu, la scăderea acestora prin debitarea concomitentă a contului de alte cheltuieli curente cu condiția ca ecartul din reevaluare să nu fie coborât sub valoarea zero, sau prin creșterea veniturilor din alte activități.

Atunci când se folosește această metodă, conform studiilor, pentru realizarea cât mai corectă a contabilizării pierderilor din deprecierea activelor, se va utiliza evidența analitică a diferențelor pe fiecare activ separat. Această evidență se poate ține într-un borderou de evidență a diferențelor din reevaluarea imobilizărilor și a pierderilor din deprecierea acestora [3, p.48].

De exemplu, diferența pozitivă din reevaluarea avionului Airbus A310, în cazul aplicării IAS 36: contul - Credit „Alte elemente ale rezultatului global” subcontul „Surplus din reevaluare” analitic „Airbus A310” – 9 500 lei (reevaluarea s-a efectuat pentru prima dată).

Ca și în cazul evaluării la valoarea contabilă, și în această situație entitatea are posibilitatea să aleagă ce cont să crediteze atunci când constată pierdere din depreciere, figura 4.

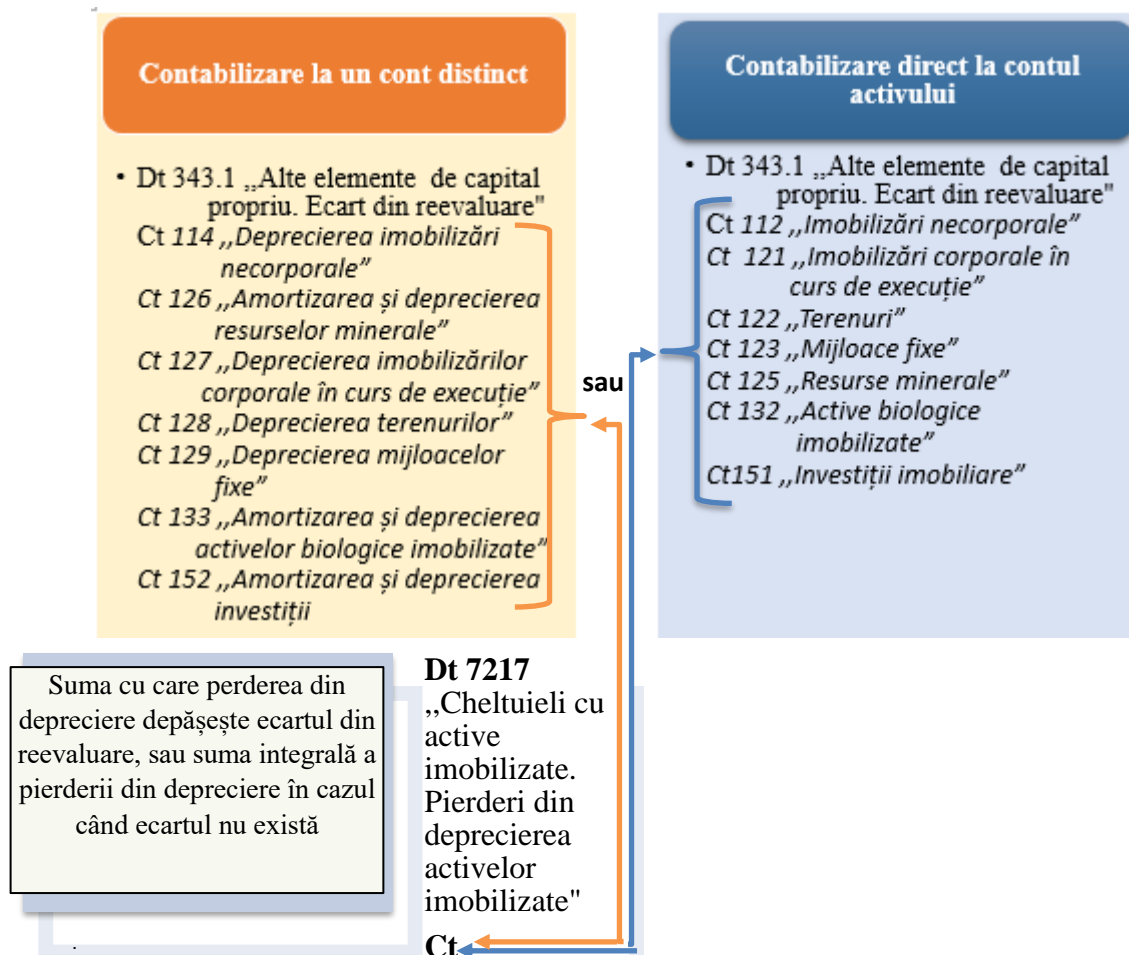


Figura 4. Contabilizarea pierderilor din depreciere a activelor conform SNC

Sursa: elaborat de autori

În continuare cele sus menționate, v-om da un exemplu. Entitatea deține un program informatic, iar la sfârșitul exercițiului financiar constată următoarele date: noua valoare reevaluată constatată – 52 500 lei, ecartul din reevaluare – 2 500 lei, amortizarea acumulată – 20 000 lei, valoarea justă minus costurile vânzării – 21 000 lei, iar durata utilă de funcționare rămasă este de 3 ani. Conform politicilor contabile, diferența se contabilizează la un subcont distinct.

Prin urmare, entitatea va recunoaște atât o pierdere din depreciere în sumă de 11 500 lei cât și o cheltuială de 9 000 lei. Valoarea totală a deprecierei = 11 500, (52 500 – 20 000 – 21 000).

Debit 7217 Cheltuieli cu active imobilizate. Pierderi din deprecierea activelor 9 000 lei

Debit 3431 Alte elemente de capital propriu. Ecart din reevaluare, 2 500 lei (în limita acestuia)

Credit 1141 Deprecierea imobilizărilor necorporale. Program informatic 11 500 lei

Deoarece ambele standarde menționează faptul că la fiecare dată de raportare financiară entitățile trebuie să determine dacă există sau nu, noi indici ai deprecierei, au crescut ori poate s-

au diminuat, în cazul IAS 36, entitatea obligatoriu trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului [2, pct.110].

Spre deosebire de SNC „Deprecierea activelor”, standardul internațional menționează un indice suplimentar, și anume cel legat de diminuarea ratelor dobânzilor sau alte rate de randament pe piață, deoarece acestea pot afecta rata de actualizare ce se utilizează la calcularea valorii de utilitate a activului, influențând astfel valoarea recuperabilă a acestuia [2, pct. 111]. Conform atât SNC, cât și IAS 36, entitatea este obligată să reiea pierderea din depreciere a activelor în limita valorii contabile ale acestora, considerată până la prima pierdere din depreciere [1, pct. 34] și [2, pct.117], se respectă în acest sens principiul prudenței, care interzice de a se majora valoarea de înregistrare a activelor depreciate, deoarece acesta se recunoaște ca profit atunci când activul se vinde, sau ca majorare a rezervei din reevaluare/ ecart, atunci când se aplică reevaluarea. Reluarea pierderii de depreciere se contabilizează în funcție de metoda evaluării ulterioare aplicate. Și aici se prezintă anumite particularități, deoarece dacă activul este prezentat în bilanț la valoarea contabilă (la cost) atunci, reluarea pierderii se va contabiliza la venituri și respectiv va fi inclusă în situația de profit și pierdere, deoarece se va înregistra ca corectare a valorii mijlocului fix și concomitent ca majorare a veniturilor curente, însă dacă acesta se prezintă la valoarea reevaluată conform IAS 16 „Active imobilizate” [pct.39-40], atunci acesta întâi de toate va afecta eventualul subcont „Surplus din reevaluare” (IAS 36)/ „ecart din reevaluare” (SNC). Atunci când se reia o pierdere din depreciere, obligatoriu se revizuieste și se ajustează corespunzător noua valoare a activului precum și valoarea amortizabilă, după cum se observă și în exemplele de mai jos.

Entitatea achiziționează un echipament la valoarea de 950 000 lei, durata utilă de funcționare – 7 ani, metoda liniară. Conform politicii contabile, aceasta reevaluează imobilizările la valoarea reevaluată după IAS 16, diferențele se înregistrează la un cont distinct. Pe parcursul duratei sale de viață s-au înregistrat următoarele:

În anul N+2, valoarea justă minus costurile de vânzare- 730 000 lei, valoarea de utilitate – 760 000 lei (VU).

*Amortizarea acumulată: $950\ 000 / 7\ ani * 2\ ani = 271\ 429$, valoarea contabilă (VC)= $950\ 000 - 271\ 429$, $VC=678\ 571\ lei < 760\ 000\ (VU)$, prin urmare valoarea recuperabilă (VR) = $760\ 000\ lei$, fiind mai mare ca VC – constatăm o creștere a altor elemente ale capitalului propriu de $81\ 429\ lei$.*

Prin urmare la 31.12.N+2, entitatea va contabiliza

Dt 129 Deprecierea mijloacelor fixe	81 429 lei
Credit 3431 Alte elemente de capital propriu. Surplus din reevaluare	81 429 lei

(recunoașterea creșterii altor elemente ale capitalului propriu)

*În anul N+4, valoarea justă minus costurile vânzării – 372 000 lei, VU – 372 200 lei, reiese că VR este de 372 200 lei. Amortizarea acumulată: $760\ 000 / 5\ ani * 2\ ani = 304\ 000\ lei$, $VC = 760\ 000 - 304\ 000 = 456\ 000\ lei$, prin urmare $VC > VR$, se recunoaște o pierdere din depreciere de $83\ 800\ lei$ ($456\ 000 - 372\ 000$).*

Prin urmare la 31.12.N+4, entitatea va contabiliza:

Dt 7217 Cheltuieli cu active imobilizate. Pierderi din deprecierea activelor	2 371 lei
Dt 3431 Alte elemente de capital propriu. Surplus din reevaluare	0 (81 429 lei)
Ct 1291 Deprecierea mijloacelor fixe	83 800 lei

Se respectă principiul prudenței, deoarece pierderea din depreciere este mai mare ca surplusul din reevaluare înregistrat anterior, cel din urmă se va debita până la valoarea 0, restul sumei pentru a acoperi integral pierderea se va lua din contul cheltuielilor pentru pierderea din

deprecierea activelor. Observăm că se schimbă și noua valoare a echipamentului pentru care se va recalcula amortizarea și VC.

*În anul N+6, valoarea justă minus costurile vânzării – 347 000 lei, VU – 350 000 lei, prin urmare VR va fi de 350 000 lei. Amortizarea acumulată: $372\ 200 / 3 \text{ ani} * 2 \text{ ani} = 248\ 133 \text{ lei}$, VC = 124 067 lei, deoarece VC < VR rezultă că reluăm o pierdere din depreciere în mărime de 255 933 lei (350 000 – 124 067).*

Prin urmare la 31.12.N+6, entitatea va contabiliza:

Dt 1291 Deprecierea mijloacelor fixe	225 933 lei
Ct 3431 Alte elemente de capital propriu. Surplus din reevaluare	81 429 lei
Ct 6216 Venituri din operațiuni cu active imobilizate. Venituri din reluarea pierderilor din deprecierea activelor imobilizate	144 504 lei

În anul N+6, entitatea va recunoaște un surplus ca urmare a reevaluării echipamentului pentru depreciere. În primul rând, o parte din acesta (81 429 lei) va fi alocată pentru acoperirea pierderii din depreciere constatată în anul N+4, se va reface rezerva din reevaluare, și doar apoi restul sumei rămase (144 504 lei) va fi recunoscută ca venituri curente.

Tot cu referire la acest aspect, în unele țări surplusul rezultat din reevaluarea activelor imobilizate poate fi utilizat la decizia conducerii entității, astfel Rusia îl reflectă la majorarea capitalului suplimentar, în Spania, după 3 ani poate fi redirecționat la creșterea capitalului acționar, iar în Elveția în cazul în care entitățile au înregistrat pierderi peste 50% din mărimea totală a capitalului și a rezervelor, acestea au dreptul ca surplusul din reevaluare să-l atribuie la creșterea capitalului acționar, în cazul deceptării sau comercializării activelor. [3, p.47].

Să vedem deci, cum se alocă reluarea unei pierderi din depreciere pentru un grup de active.

Presupunem că pentru exemplul anterior, în anul N+1 entitatea a înregistrat o reluare a pierderii din depreciere pentru grupul dat de active în valoare de 935 000 lei, durata utilă de funcționare se calculează prin metoda liniară, pentru clădire – 10 ani, licență – 5 ani, echipament – 7 ani. Conform politicilor contabile, entitatea utilizează ca metodă de evaluare după recunoaștere, metoda la valoarea contabilă, iar pierderile se contabilizează într-un cont distinct.

Tabelul 4. Determinarea reluării pierderilor din depreciere a activelor conform SNC

Comp. grupului de active	VC ce ar fi determinată dacă grupul nu ar fi fost depreciat	VC în anul N	VC în anul N+1	Cota activului în VC a grupului % N+1	Suma reluării pierderii din depreciere aferentă activului, lei	VC majorată cu suma reluării din depreciere, lei	Depășirea asupra VC, ce ar fi fost determinată dacă grupul n-ar fi fost depreciat, lei	Suma reluării pierderii din depreciere pentru activ, lei
1	2	3	4	5	6=5*935000	7	8=7-2	9=6-8
Fond comercial	250 000	-	-	-	-	-	-	-
Clădirea	500 000	447531	402 777,90	31,94	298 639	701 416,90	201 416,90	97 222,10
Licența	20 000	17901	14 320,80	1,14	10 659	24 979,80	4 979,80	5 679,20
Echipament	1 100 000	984568	843 915,40	66,92	625 702	1 469 617,40	369 617,40	256 084,60
Total	1 870 000	1450000	1261014,10	100	935 000	2 196 014,10	576 014,10	358 985,90

Sursa: elaborat de autori

VC- valoare contabilă

Determinarea amortizării acumulate și a valorii contabile în anul N+1, sa calculat în felul următor:

Amortizare acumulată	Valoarea contabilă an N+1
Clădire: $447\,531 / 10 \text{ ani} \times 1 \text{ an} = 44\,753,10$	$447\,531 - 44\,753,10 = 402\,777,90$

Similar se procedează și pentru restul activelor.

Conform standardelor, deprecierea fondului comercial nu poate fi reluată, deoarece pentru acesta nu se va calcula valoarea contabilă. Totodată în exemplu sa ținut cont și de prevederile [1, pct. 34] și [2, pct.117], precum că reluarea pierderii din depreciere nu trebuie să depășească valoarea pe care activele o aveau dacă anterior nu ar fi fost depreciate (coloana 2), astfel că surplusul se va recunoaște ca venituri din operațiuni cu active imobilizante din perioada de gestiune și va corecta valoarea activelor, deoarece în anul N sa înregistrat pentru acest grup de active o pierdere din depreciere.

Înregistrările contabile aferente reluării pierderii din depreciere se prezintă în tabelul următor:

Tabelul 5. Înregistrările contabile aferente reluării pierderii din depreciere

Componentele grupului de active	Suma (lei)	Corespondența conturilor	
		Debit	Credit
Clădirea	97 222,10	129.1	621.6
Licența pentru activitate	5 679,20	114	621.6
Echipament tehnic	256 084,60	129.2	621.6

Sursa: elaborat de autori

Rezultate și concluzii.

Ca urmare a celor expuse anterior, se poate concluziona că aprecierea greșită a valorii depreciate a activelor poate modifica calitatea indicatorilor financiari, expus în continuare în tabelul 6.

Tabelul 6. Analiza influenței deprecierei activelor asupra indicatorilor financiari

Indicatorii financiari	Creștere	Descreștere	Nu influențează
Indicatori de rentabilitate	din cauza bazei valorice scăzute a activelor	-	-
Indicatorii de îndatorare	Din cauza bazei valorice mai scăzute a capitalurilor proprii	-	-
Marja profitului	-	deoarece scade profitul	-
Capitalurile proprii ale acționarilor	-	scad	-
Cheltuieli viitoare cu amortizarea	-	reduse, dar care au ca efect creșterea profitabilității viitoare a entității	-
Profitabilitate viitoare	Crescută	-	-
Fluxurile de numerar	-	-	nu sunt afectate în mod direct, totuși pierderile indicând că în viitor pot fi mai mici.

Sursa: elaborat de autori, după [9]

Deși în unele cazuri se confirmă același tratament contabil, totuși în mare parte SNC este necompletat de IAS 36 „Deprecierea activelor”, aceasta se rezumă poate la complexitatea standardului internațional. La unele prevederi precum aplicarea ca metodă de recunoaștere ulterioară la valoarea reevaluată, în SNC doar se menționează, însă cu privire la descriere face trimitere la tratamentul internațional IAS 36 și IAS 16 „Active immobilizate”. De aici și explicația existenței unui număr limitat de entități ce aplică IFRS, pentru că aceasta trebuie să-și revizuiască nu doar tehnicile și metodele de contabilizare, dar și specialiștii.

Referințe bibliografice:

1. Standardul Național de Contabilitate „Deprecierea activelor”, publicat la 31.12.2015 în Monitorul Oficial Nr. 361-369 art Nr: 2697.
2. Standardul Internațional de Contabilitate 36 „Deprecierea activelor” publicat de Ministerul Finanțelor la 14.01.2018.
3. Bucur Vasile, Ionița V. ,Cu privire la contabilitatea pierderilor din deprecierea activelor, În Analele ASEM, Chișinău, 2014. Ed. 12-a. Nr.2. p.39-49.
4. Grigori L, Lazări Liliana, Balteș Nicolaie, Contabilitatea deprecierei mijloacelor fixe în viziunea națională și internațională, În Studia Universitatis Moldaviae. Seria: Științe exacte și economice 2016 Nr.2 (92) P.170-181.
5. <https://www.investopedia.com/terms/g/goodwill-impairment.asp>
6. <https://www.accaglobal.com/hk/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/impairment-goodwill.html>
7. Tabără N., Sisteme contabile contemporane, În Tipo Moldova, Iași, 2013, p.455.
8. Planul general de conturi contabile. www.gov.mf.md
9. Curs IAS/ IFRS în contabilitatea curentă; <https://ru.scribd.com/doc/48557261/Curs-Ias-Ifrs>