

CU PRIVIRE LA IDENTIFICAREA ȘI TESTAREA ACTIVELOR LA DEPRECIERE

Bucur Vasile, dr.hab., prof.univ., ASEM
Ioniță Nadejda, doctorandă, UASM

L'article presente une analyse de la methode de tester les actifs a la depreciation, basee sur les dispositions d'IAS-36 "Depreciation des actifs". Apres examen critique de ladite methode, est argumentee la necessite d'appliquer, lors du test, non pas la valeur effective moins les couts de vente de l'actif en question et la valeur d'utilisation de celui-ci, mais plutot la valeur de substitution de l'actif.

Entitățile, care actualmente aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) benevol sau datorită faptului, că fac parte din categoria de interes public, trebuie să testeze activele la depreciere. Luând în considerare că în lista SNC va fi și standardul "Deprecierea activelor" practic toate entitățile care vor ține contabilitatea conform prevederilor IFRS și SNC trebuie să testeze activele la depreciere, dacă la momentul dat se vor demonstra influența unor factori cu efect negativ asupra activității entității.

Termenul "depreciere" în contextul acestei lucrări este tratat ca o reducere de cost (valoare)¹ a unui activ sau unei unități generatoare de numerar. Drept unitate generatoare de numerar (UGN) standardul 36 definește ca cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar în mare măsură independente de intrările de fluxuri de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.

Prezentele materiale aferente titlului menționat sunt dedicate problemelor:

– modului de identificare a unui grup de active care este în stare să genereze intrări de numerar în rezultatul exploatării acestuia;

¹ Acest termen necesită un studiu separat deoarece IAS 36 "Deprecierea activelor" deprecierea se tratează ca și amortizarea activelor din sfera de cuprindere a acestui standard.

- estimarea gradului de obiectivitate a metodelor de determinare a valorii de utilizare a unui activ sau a unei UGN;
- examinarea științifică a testării la depreciere a activelor în conformitate cu respectarea principiului comparabilității.

Cum se știe, IAS 36 urmărește un scop nobil și rezultă din necesitatea respectării principiului prudenței. Acest principiu, în particular prevede ca entitatea să nu admită supraevaluarea activelor și veniturilor și subevaluarea datoriilor și cheltuielilor. Însă dacă evaluăm, în mod general, în ce măsură corespund metodele și procedeele prevăzute de către IAS 36 în vederea realizării principiului prudenței, gradului de reflectare obiectivă a faptelor economice, atunci urmează ca acestea mult lasă de dorit.

Să examinăm unele din aceste metode și procedee.

Nu putem ocoli abordarea diferită de către IAS 36 și IFRS pentru IMM-uri (3) în privința activelor care cad sub incidența acestor standarde de a fi testate la depreciere. În particular, stocurile conform prevederilor IAS 36, nu sunt examinate la depreciere, iar în IFRS pentru IMM-uri (secțiunea 27) stocurile sunt examinate la depreciere. În acest context stocurile trebuie să fie depreciate dacă valoarea justă minus costurile de finalizare devine mai mică decât costul efectiv al acestora. Practic această valoare reprezintă valoarea realizabilă netă. Prevederile IAS 2 "Stocuri" și SNC 2 "Stocuri de mărfuri și materiale" specifică de a evalua stocurile la data raportării la cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Prin urmare, această regulă include și cazul în care valoarea justă minus costurile de finalizare și de vânzare a stocurilor este mai mică decât costul acestora conform IAS 2 și SNC 2. Regula în cauză se tratează ca evaluare ulterioară a stocurilor și nu depreciere. Mai mult ca atât, în IFRS pentru IMM-uri nu se menționează nici o influență a unor factori externi sau interni ca și în cazul testării activelor imobilizate la depreciere. Astfel, economic IFRS pentru IMM-uri repetă o parte din regula evaluării ulterioare a stocurilor. Din acest motiv, este rațional de exclus din acest standard compartimentul deprecierei stocurilor.

Entitatea la data raportării trebuie să determine dacă există indici de depreciere a activelor în baza extinderii sau inextinderii surselor externe și interne de informații.

Se observă și o altă neconcordanță dintre prevederile IAS 36, pe de o parte și prevederile IAS 41 "Agricultura" și IAS 40 "Investiții imobiliare", pe de altă parte. Activele biologice și investițiile imobiliare evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare nu cad sub incidența IAS 36. Și această poziție este categorică (2, p.475). Însă în cazul în care valoarea justă a activelor biologice datorită circumstanțelor create nu poate fi determinată credibil (conform variantelor prevăzute de IAS 41), acest standard permite evaluarea ulterioară a activelor biologice la cost diminuat cu suma amortizării cumulate și cu suma pierderilor din depreciere cumulate (5, p.665). Este evidentă inconsecvența prevederilor standardelor menționate, și în primul rând a IAS 36 în privința ariei lui de aplicare. În acest compartiment era rațional de specificat:

- ✓ nu se aplică prevederile IAS 36 pentru activele biologice ale activității agricole evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare cu excepția circumstanțelor în care valoarea justă a acestora este imposibil de a fi determinată credibil.

Prin această completare considerăm, că se va înlătura inconsecvența menționată.

Totuși, principala problemă care stă la baza includerii sau neincluserii a unor active imobilizate în sfera testării la depreciere reprezintă abordarea de către IAS 36. În opinia noastră ea este destul de contradictorie.

Cum s-a menționat mai sus, activele biologice ale activității agricole și investițiile imobilizate evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare nu se supun deprecierei. Însă chiar și pentru activele imobilizate prevăzute în sfera de a fi supuse deprecierei o entitate trebuie să examineze existența măcar a unui factor (element) al surselor externe sau interne cu efect negativ asupra utilizării activului respectiv sau unei unități generatoare de numerar (UGN). Dacă aceasta s-a constatat entitatea trebuie să testeze activul sau UGN la depreciere.

Prevederile IAS 36 nu comentează ce înseamnă a testa un activ sau o UGN la depreciere. În opinia noastră testarea la depreciere exprimă:

- a) identificarea activului sau UGN asupra căruia (căreia) s-a produs un efect negativ în rezultatul influenței factorului (factorilor) cu caracter extern sau intern;
- b) calcularea valorii recuperabile – valori juste minus costurile de vânzare a activului imobilizat sau UGN și a valorii de utilizare a acestora (conform IAS 36), deoarece cum s-a specificat mai jos valoarea de utilizare este destul de subiectivă;
- c) determinarea celei mai mari dintre valoarea justă minus costurile de vânzare sau valoarea de utilizare, care la rândul său constituie valoarea recuperabilă;
- d) compararea valorii recuperabile a activului imobilizat sau a UGN cu valoarea contabilă respectivă a acestora.

Dacă în rezultatul acestei comparații valoarea recuperabilă (cea mai mare dintre valoarea justă minus costurile de vânzare sau valoarea de utilizare) este mai mică decât valoarea contabilă a activului imobilizat sau a unei UGN, diferența trebuie să fie recunoscută de către entitate drept pierdere din depreciere.

Din cele menționate rezultă: în cazul în care funcția valorii recuperabile o execută valoarea justă minus costurile de vânzare a activului dat (această valoare este mai mare ca valoarea de utilizare a activului), devenind mai mică decât valoarea contabilă, activul este testat la depreciere. În compartimentul "aria de aplicabilitate" a IAS 36 categoric se specifică: activele biologice ale activității agricole și investițiile imobiliare evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare, în general nu sunt incluse în componența activelor care pot fi examinate la depreciere. Logic se poate de conchis, că conform prevederilor IAS și activele evaluate la valoarea justă, indiferent de faptul, există influența factorilor cu efect negativ asupra utilizării activelor respective sau nu, aceste active nu se supun examinării lor la depreciere. Cu alte cuvinte, se admite regula, conform căreia valoarea justă minus costurile de vânzare a activelor ce nu se includ în aria de aplicabilitate a IAS 36 nu poate fi mai mică decât valoarea contabilă determinată la data raportării. O abordare contradictorie celei precedente care, de fapt nu are argumentare economică.

În opinia noastră această abordare contradictorie poate fi înlăturată prin excluderea limitării spre examinare la depreciere a activelor evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare. Doar această valoare, indiferent de tipul activelor imobilizate și destinația de utilizare sau tipul de activități al unei entități la data raportării poate fi și mai mică ca valoarea contabilă a acestora și, deoarece în standardele IFRS 6 "Exploatarea și evaluarea resurselor minerale", IAS 16 "Imobilizări corporale", IAS 38 "Imobilizări necorporale", IAS 40 "investiții imobiliare", IAS 41 "Agricultura" nu sunt expuse regulile de examinare a activelor respective la depreciere, este rațional ca IAS 36 să cuprindă toate activele incluse în aria de aplicabilitate a acestor standarde inclusiv și cele evaluate la valoarea justă. Regula conform căreia entitatea ia decizia de a testa activul respectiv sau UGN la depreciere să fie unică pentru toate activele. Ea trebuie să fie bazată pe constatarea existenței factorilor (elementelor) cu efect negativ care influențează utilizarea activului respectiv sau UGN:

din surse externe:

- valoarea activului (UGN) a scăzut semnificativ pe parcursul anului;
- modificări tehnologice, economice, juridice sau comerciale ce afectează activul sau UGN;
- rata dobânzii sau a rentabilității investițiilor care este utilizată drept rata de actualizare a valorii contabile a crescut;
- valoarea contabilă a activelor nete depășește capitalizarea bursieră a entității;
- existența uzurii fizice și/sau morale activului sau a UGN;
- gradul de utilizare a activului (UGN) semnificativ a scăzut;
- rapoartele interne confirmă rezultatele obținute din utilizarea activului (UGN) mai scăzute decât se așteaptă etc.

Acum despre imobilizările necorporale care nu sunt încă disponibile pentru utilizare. În prevederile IAS 36 se specifică ca ele să fie testate la depreciere (2, p.478). În cazul dat testul de depreciere poate fi efectuat pe parcursul anului gestionar, în baza comparației valorii contabile cu valoarea recuperabilă a imobilizării necorporale. O regulă, dacă nu stranie, destul de complicată și imprecisă din punct de vedere a posibilității de realizare în practica activității unei entități:

- în primul rând, este vorba despre imobilizări necorporale în curs de execuție, care pot fi unice și pentru care nu există nici piața activă, nici preț contractual, nici tranzacție apropiată; din aceste considerente apare întrebarea cum poate fi determinată valoarea justă minus costurile de vânzare a unor costuri de creare a unei imobilizări necorporale;
- în al doilea rând, cu atât mai mult este imposibil de a determina valoarea de utilizare a imobilizării în cauză.

Prin urmare, până ce imobilizarea necorporală nu este recunoscută ca activ imobilizat, considerăm că nu poate fi testată la depreciere.

Din cauza limitării volumului acestei lucrări problemele alocării activelor imobilizate, inclusiv și a fondului comercial (în cazul în care el există) nu se examinează, deși aceste probleme necesită investigații separate.

O problemă destul de complicată reprezintă testarea propriu-zisă a unui activ individual sau a unei UGN la depreciere. Dacă în rezultatul comparării valorii recuperabile a acestora cu valoarea lor contabilă prima semnificativ e mai mică ca a doua, entitatea conform cerințelor IAS 36 trebuie să testeze activul individual sau UGN la depreciere.

Investigațiile denotă, că în cazul în care valoarea justă minus costurile de vânzare este mai mare ca valoarea de utilizare a activelor, entitatea va compara cu valoarea contabilă doar valoarea justă minus costurile de vânzare. În această situație testarea la depreciere va fi mai obiectivă, mai precisă. Doar valoarea justă a unui activ imobilizat sau a unei UGN este posibil de a fi determinată, aplicând variantele prevăzute în IAS 36. Respectiv, și gradul comparabilității este cu mult mai mare. Ambii indicatori sunt aproape comparabili.

Când valoarea de utilizare a unui activ individual (dacă poate fi determinată) sau a unei UGN depășește valoarea justă minus costurile de vânzare, entitatea va compara valoarea contabilă cu valoarea de utilizare a acestora pentru a decide de a le testa la depreciere sau nu. Această variantă provoacă cele mai mari nedumeriri. Se compară indicatorii valorici incomparabili. Principalul – se ignorează principiul comparabilității. Doar e știut că în cazul comparării chiar a unuia și aceluiași indicator calculat în două perioade gestionare el trebuie să fie determinat după una și aceeași metodă, iar prețurile – comparabile. În cazul testării la depreciere, valoarea contabilă și valoarea de utilizare a activelor sunt incomparabile, deoarece:

a) componentele (structura) valorii de utilizare sunt cu totul diferite de componentele valorii contabile a unui activ: valoarea contabilă cuprinde elementele costului de achiziție, transport, instalare, construcție, punere în funcțiune etc., iar valoarea de utilizare – diferența dintre fluxurile de trezorerie pe parcursul perioadei de utilizare și costurile de întreținere a unui activ sau a unei UGN cu suplimentarea valorii reziduale actualizate;

b) istoric (în timp) este imposibil de a le compara: valoarea contabilă reprezintă un indicator calculat la momentul testării unui activ sau unei UGN la depreciere, iar valoarea de utilizare a acestora reprezintă un indicator care poate fi obținut pe durata de viață utilă rămasă; din punct de vedere filosofic (cunoașterii materiei în timp), valoarea contabilă a unui activ sau a unei UGN exprimă un fapt economic – existența recunoscut conform criteriilor de recunoaștere prevăzute în IAS 16, IAS 38, SNC 16, SNC 13 doar la momentul testării acestora la depreciere; valoarea de utilizare poate fi calificată ca un fapt economic viitor – contingent, care în esență sa nu poate fi recunoscut la momentul testării activelor la depreciere. Și economic este imposibil de a compara valoarea acestor două fapte economice – a celui ce există, cu a celui ce în timp încă nu există;

c) indicatorii ce se compară dispun de diferit grad de veridicitate: valoarea contabilă este un indicator veridic calculat, în baza datelor concrete, documentar confirmat indicator comensurabil, iar valoarea de utilizare este determinată în baza celor mai diverse metode, bazate pe ipoteze, previziuni, prognoze, cu diferit grad de probabilitate, cu utilizarea diferitor rate de actualizare a fluxurilor de trezorerie pozitive și negative etc. Este evidentă imposibilitatea comparării acestor indicatori, deoarece nu se respectă regulile de comparare prevăzute în statistica și analiza economică;

d) în cazul unei UGN IAS 36 valoarea contabilă a acesteia poate fi determinată prin însumarea valorii contabile a fiecărui obiect din componența UGN, iar valoarea de utilizare – pe parcursul duratei de viață utilă rămasă însă această durată practic este imposibil de a fi determinată.

Doar un activ din componența UGN poate să aibă durata de viață utilă rămasă 3 ani, altul 5 ani, al treilea 12 ani etc.; care durată de viață utilă rămasă de luat în calcul.

În contextul expus în p. c) când valoarea de utilizare a unui activ sau a unei UGN este mai mică decât valoarea contabilă a acestora conform prevederilor IAS 36, entitatea trebuie să testeze aceste active la depreciere, iar diferența dintre indicatorii menționați (unul veridic și altul preconizat, dar neveridic) urmează a fi recunoscută o pierdere din depreciere. Cu alte cuvinte, se înlocuiește indicatorul calculat veridic (valoarea contabilă) cu cel neveridic (valoarea de utilizare). Din punct de vedere economic se înlocuiește faptul economic – existență cu faptul economic contingent, care putea să fie în viitor. Astfel, are loc realizarea prevalenței tehnicului (procedului tehnic) asupra economicului. Procedu care este contradictoriu definiției obiectului contabilității – aceasta studiind existența și mișcarea materiei în cadrul unei entități sau faptele economice – existența, faptele economice – acțiune și evenimentele, sau – patrimoniul în existență și dinamică. Fluxurile de trezorerie încă nu sunt obținute, însă valoarea contabilă a activelor se înlocuiește cu mărirea acestor fluxuri. Ulterior din această mărime se calculează amortizarea activelor imobilizate care afectează costurile, cheltuielile, rezultatul financiar, impozitul pe profit.

Generalizând cele menționate, putem concluziona testarea activelor la depreciere prin compararea valorii contabile cu valoarea de utilizare a acestora afectează (știrbește) caracterul științific al contabilității. Înlocuirea valorii contabile a unui activ sau a unei UGN cu valoarea de utilizare nu reprezintă element științific.

În scopul înlăturării acestor neajunsuri este rațional ca în funcție de valoarea recuperabilă de stabilit valoarea de înlocuire a activului ce urmează a fi testat la depreciere. Această valoare este necesar să fie recalculată, luând în considerare durata de viață utilizată până la momentul testării la deprecierea activului.

Exemplu. Fie că un utilaj cu costul de intrare de 120 000 lei, valoarea reziduală nulă a fost primit în exploatare în anul 200X-4, durata de viață utilă – 10 ani. În decembrie 200X activul este testat la depreciere, amortizarea – liniară. La această dată conform datelor credibile valoarea de cumpărare a aceluiași utilaj constituie 105 000 lei, costurile de transport, instalare și încercare – 10 000 lei, total – 115 000 lei.

Conform datelor din exemplu la 31.12.200X valoarea contabilă a utilajului este de 72 000 lei $[120\ 000 - (120\ 000 \times 4/10)]$.

Valoarea de înlocuire a utilajului dacă el ar fi fost utilizat 4 ani va constitui – 69 000 lei $(115\ 000 - 115\ 000 \times 4/10)$.

În cazul dat activul urmează a fi testat la depreciere, deoarece valoarea contabilă este mai mare ca valoarea de înlocuire cu 3 000 lei $(72\ 000 - 69\ 000)$.

Avantajele aplicării valorii de înlocuire în calitate de valoare recuperabilă a unui activ constă în următoarele:

- 1) se creează posibilitatea de a testa la depreciere fiecare activ separat (individual);
- 2) se înlătură convenționalitatea comparării valorii recuperabile cu valoarea contabilă a activului dat;
- 3) crește gradul veridicității comparării valorii contabile cu valoarea de înlocuire, deoarece ultimul indicator este posibil de a fi determinat credibil, concomitent respectând principiul comparabilității;
- 4) se exclude necesitatea de calculare a valorii de utilizare și a valorii juste minus costurile de vânzare a unui activ sau a unei UGN;
- 5) semnificativ se simplifică IAS 36 prin excluderea compartimentelor aferente modului de determinare a valorii de recuperare și a valorii juste minus costurile de vânzare cu toate prevederile acestora;
- 6) semnificativ crește gradul științific al contabilității în problemele deprecierei activelor.

Bibliografie

1. Legea contabilității a Republicii Moldova nr.113-XVI din 27 aprilie 2007. În: Monitorul oficial al RM nr.90-93/399 din 29.06.2007

2. IAS 36 "Deprecierea activelor". În: Monitorul oficial al RM. Moldpres, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Chișinău, Tipografia Centrală, 2007.
3. IFRS pentru IMM-uri. Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) pentru întreprinderi mici și mijlocii (IMM-uri), 2009, București, IASCF.
4. Ghidul pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de contabilitate. Ed. CECCAR, București, 2004.
5. IAS 41 "Agricultura". În: Monitorul oficial al RM. Moldpres, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Chișinău, Tipografia Centrală, 2007.