

ASPECTE PRIVIND DELIMITAREA RELAȚIEI AMORTIZARE – DEPRECIERE – REEVALUARE

COTOROS Inga, lect.univ., ASEM

This article discusses the fact that amortization - depreciation - reevaluation relationship is used to adjust the value of assets, either directly or indirectly. Its components must be treated fairly, because they have specific causes and implications in both the examination of accounts and calculation of various indicators of financial assets.

Tratarea relației amortizare – depreciere – reevaluare implică delimitarea și abordarea separată a următoarelor aspecte:

- amortizarea față de deprecierea de valoare;
- reevaluarea față de deprecierea de valoare;
- influența celor două structuri – reevaluarea și deprecierea – asupra mărimii amortizării.

În literatura de specialitate sunt descrise două metode contabile pentru evaluarea activelor imobilizate în situațiile financiare: metoda amortizării și metoda deprecierei [1]. Aceste două metode asigură reconsiderarea valorii activelor imobilizate în momentul întocmirii situațiilor financiare. Ele pornesc de la ideea că valoarea activelor este influențată de o depreciere ireversibilă, care are drept consecință recunoașterea unei amortizări, și o depreciere reversibilă, care are drept consecință recunoașterea unei ajustări (provizion) pentru depreciere. Modelul contabil francez aduce o interpretare mai nuanțată care prevede că:

- dacă deprecierea este ireversibilă sau judecată definitiv, se procedează la modificarea planului de amortizare, înregistrându-se un supliment de amortizare;
- dacă deprecierea este reversibilă sau nu este judecată ca definitivă, se recunoaște o ajustare pentru depreciere.

Dacă ne referim la Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), găsim delimitări între amortizare, depreciere și reevaluare, însă dintr-un punct de vedere oarecum diferit, așa cum se prezintă în continuare.

Amortizarea și deprecierea de valoare. *Amortizarea*, conform prevederilor IAS 16 „Imobilizări corporale”, reprezintă alocarea sistematică, trecerea pe cheltuielile perioadei a valorii amortizabile (costului) a activelor imobilizate pentru a conecta beneficiile economice aduse din utilizare cu eforturile depuse pentru deținerea acestora. Altfel spus, amortizarea reprezintă o cheltuială care reflectă consumul (utilizarea) activului imobilizat, iar valoarea sa (amortizabilă și contabilă) se stabilește pornind de la cost, pentru care există reguli clare de evaluare. Astfel, costul activului capitalizat la intrare într-un cont bilanțier, construcții spre exemplu, se va alocă cheltuielilor perioadei proporțional cu obținerea beneficiilor economice viitoare, respectându-se astfel principiul concordanței. Cu toate că există mai multe concepții privind amortizarea, SIRF nu recunosc decât amortizarea ca reflectare a ritmului de consum al beneficiilor economice atașate activelor, fiind cunoscut faptul că, în principal, prin utilizare activul este consumat; cu toate acestea și alți factori, precum uzura fizică, deprecierea funcțională, respectiv morală contribuie la „consumul” activului.

Deși reflectă uzura fizică și/sau morală, adică o micșorare ireversibilă a valorii, contabilitatea amortizării nu afectează direct contul de imobilizări, ci ajustează valoarea contabilă a activului imobilizat printr-un cont rectificativ pentru a păstra informațiile privind valoarea inițială a activului. Fără a concluziona, amortizarea asigură evidențierea consumului beneficiilor economice viitoare atașate unui activ ca urmare a utilizării acestuia, dar și ca rezultat al uzurii fizice și/sau morale. Putem considera astfel că amortizarea reprezintă o formă a deprecierei.

Deprecierea de valoare, conform prevederilor IAS 36 „Deprecierea activelor”, este o pierdere de valoare apărută pe parcursul duratei de viață utilă a unui activ, urmarea influenței unor factori specifici – interni sau externi – care fac valoarea justă minus costurile de vânzare sau valoarea de utilizare să fie mai mici decât valoarea contabilă netă. Deci, pentru a măsura deprecierea, pe parcursul duratei de viață a activului, entitatea trebuie să cunoască dimensiunea amortizării cumulate

care ajustează costul inițial în vederea obținerii, la momentul t , a valorii contabile nete – baza de comparație în cuantificarea deprecierei de valoare.

Distincția amortizare – depreciere de valoare, odată conturată, se impune reflecție asupra diferențierilor existente între cele două procese, pornind de la modul de înregistrare în contabilitate și până la reluarea, respectiv casarea pierderilor.

Amortizarea implică debitarea unui cont de cheltuieli din exploatare și creditarea unui cont specific de amortizare. Deprecierea însă presupune debitarea unui cont de cheltuieli și creditarea contului de activ corespunzător sau un cont rectificativ. Dacă amortizarea este problemă de alocare, repartizare a costului activelor, deprecierea ține de metodele de evaluare, activul fiind evidențiat nu numai în bilanț, ci și în evidențele primare la noua valoare, depreciată.

Amortizarea fiind înregistrată într-un cont separat, specific de amortizare, activul imobilizat va fi evidențiat în bilanț la valoarea dată la recunoaștere, mai puțin amortismentul corespunzător, pe când deprecierea de valoare conduce la modificarea valorii activului în bilanț la data identificării deprecierei, fiind problemă de ajustare de valoare direct din contul de activ imobilizat.

Referitor la modul de contabilizare a deprecierei există totuși în contabilitate două modalități de corecție a valorii: fie reducerea directă a valorii recunoscute în contul activului depreciat, fie ajustarea valorii printr-un cont rectificativ.

Metoda prin care **deprecierea se înregistrează direct prin creditarea contului de active** este susținut de ideea că activul trebuie evaluat la valoarea justă, în cazul de față, aceasta fiind reflectată de valoarea recuperabilă (deoarece pentru un activ depreciat valoarea recuperabilă este mai mică decât valoarea calculată în contabilitate). Un punct dificil al acestui tratament contabil îl reprezintă subiectivismul, ce caracterizează stabilirea valorii recuperabile. Valoarea recuperabilă reprezintă maximum dintre prețul net de vânzare al unui activ și valoarea sa de utilizare. Deși prețul net de vânzare pare a fi o valoare destul de obiectivă pentru un activ care are o piață de vânzare, apar dificultăți legate de faptul că prețul trebuie să reflecte valoarea unui activ asemănător cu cel utilizat de entitate (care să aibă caracteristici cât mai apropiate privind utilitatea și starea de utilizare în care se află activul în entitate). Valoarea de utilizare implică un subiectivism mai pronunțat, deoarece se bazează pe actualizarea fluxurilor de numerar viitoare rezultate din utilizarea activului. Atât fluxurile viitoare de numerar, cât și rata de actualizare sunt valori care implică riscuri de evaluare.

Metoda prin care **deprecierea se înregistrează prin conturi specifice de ajustări** poate fi considerată mai obiectivă, deoarece păstrează activul la cost sau la valoarea reevaluată (în funcție de tratamentul ales de entitate), care reprezintă valori cu determinare obiectivă și verificabile, care au la bază documente justificative.

Toate ajustările aferente valorii activului se contabilizează în structuri separate, iar în bilanț activul apare la valoarea ajustată. Modul de înregistrare contabilă presupune recunoașterea unei cheltuieli concomitent cu recunoașterea unei ajustări pentru depreciere.

IAS 36 precizează că valoarea contabilă (prin care se înțelege valoarea la care un activ este recunoscut în bilanț după scăderea oricărei amortizări cumulate și a oricărei pierderi cumulate din depreciere) trebuie adusă la valoarea recuperabilă în situația în care valoarea recuperabilă este inferioară valorii contabile. De asemenea, IAS 36 cere ca, atât după recunoaștere, cât și după reluarea (casarea) unei pierderi din depreciere, amortizarea activului să fie ajustată în perioadele viitoare pentru a alocă valoarea contabilă revizuită, mai puțin valoarea lui reziduală, dacă există, de-a lungul duratei de viață utilă rămasă.

Toate aceste precizări ne conduc la concluzia că deprecierea valorii activelor se înregistrează prin corectarea valorii contabile. Aceasta înseamnă că, indiferent de metoda utilizată pentru contabilizarea deprecierei, valoarea amortizabilă trebuie recalculată pentru a determina amortizarea viitoare.

Spre deosebire de amortizare, o pierdere din depreciere poate fi casată, valoarea respectivului activ majorându-se până la nivelul noii valori recuperabile, cu condiția să nu depășească valoarea contabilă netă a activului ce s-ar fi obținut dacă deprecierea de valoare nu ar fi fost recunoscută. Dacă inițial, s-ar fi putut crea confuzii între cele două fenomene, reluarea depreciierilor de valoare nu

lasă loc interpretărilor, amortizarea, respectiv deprecierea de valoare, sunt procese distincte ce nu pot fi asimilate.

Pe măsură ce evaluarea activelor la diferite momente de utilizare se va putea realiza cu mai multă acuratețe și cât mai aproape de dimensiunile reale ale valorii de piață – obiectiv dificil de realizat, mai ales în condițiile economiei țării noastre, caracterizată prin lipsa unor piețe active care să furnizeze informații fiabile și pertinente despre active – deprecierea de valoare vor deveni cazuri speciale, generate de evenimente particulare, mult mai ușor de identificat decât în prezent.

Reevaluarea și deprecierea de valoare. Putem considera deprecierea de valoare o reevaluare negativă? Această întrebare generează discuții în rândul profesioniștilor contabili.

Este cunoscut faptul că reevaluarea activelor, ca proces, se bazează pe valoarea justă. De obicei, valoarea justă este dată de valoarea de piață a respectivelor active. Apar însă și situații când valoarea justă nu se poate măsura pe piață – dacă activele nu dispun de o piață activă unde să poată fi tranzacționate – condiție ce implică măsurarea valorii juste prin modelări proprii entității.

Pe de altă parte, deprecierea de valoare necesită măsurarea valorii recuperabile. IFRS-urile au instituit pentru stabilirea acesteia opțiunea între două valori – valoarea justă minus costurile de vânzare, respectiv valoarea de utilizare în varianta maximului dintre cele două.

Valoarea justă minus costurile de vânzare, fiind rezultatul cererii și ofertei pe piață, este raportată la valoarea de piață. Dacă se consideră că valoarea de piață presupune, asemenea valorii juste, o piață aproape perfectă [3], diferențele între cele două valori sunt date de costurile estimate aferente cedării. Dar valoarea justă nu presupune în mod obligatoriu o piață și, respectiv, o valoare de piață.

Poate exista confuzia interpretării deprecierei de valoare ca fiind o reevaluare negativă, însă valoarea recuperabilă este măsura maximului a două valori – valoarea justă minus costurile de vânzare, respectiv valoarea de utilizare – cea din urmă valoare putând devansa valoarea justă minus costurile de vânzare – situație ce schimbă măsura valorii recuperabile. În plus, deprecierea, ca proces, este generată de factori interni și externi dificil de anticipat, precum modificări ale condițiilor de piață, schimbări în mediul tehnologic, economic sau juridic în care activează entitatea, a căror influență este puțin probabil să dispară în viitor, identificarea sa ca și caz special, generat de evenimente particulare, nu poate fi confundată cu reevaluarea, IFRS-urile enunțând la nivel de principiu deprecierea de valoare ca diminuare a valorii unui activ, alta decât cea rezultată din reevaluare.

Se poate considera că, deși apar unele convergențe în măsurarea activelor la momentul reevaluării, respectiv deprecierei, cele două fenomene sunt delimitate deoarece:

- valoarea justă nu este întotdeauna dată doar de valoarea de piață, apar cazuri când estimarea se face în baza costului de înlocuire sau a modelelor proprii entității;
- valoarea recuperabilă se măsoară, la rândul său, ca maxim a două valori, și nu întotdeauna valoarea justă minus costurile de vânzare poate fi estimată cu acuratețe, situație în care valoarea de utilizare este etalonul valorii recuperabile.

Referitor la contabilizarea celor două fenomene, deși atât deprecierea de valoare, cât și reevaluarea presupun la un moment dat înregistrarea unei cheltuieli care să evedențieze diminuarea valorii, este clară distincția că o pierdere din depreciere este o ajustare de valoare, alta decât cea rezultată din reevaluare.

Influența celor două structuri – reevaluarea și deprecierea – asupra mărimii amortizării. Atât reevaluarea, cât și deprecierea de valoare, ca procese, au influență directă asupra mărimii amortizării de alocat pe cheltuielile perioadei astfel:

- reevaluare pozitivă a unei imobilizări corporale conduce la majorarea bazei amortizării, cu implicații asupra amortizării de alocat perioadei curente și celor viitoare în sensul majorării acesteia;
- reevaluare negativă a unei imobilizări corporale modifică baza amortizării în sensul diminuării acesteia, cu efecte în alocarea pe cheltuielile perioadei a unei amortizări mai mici;

- recunoașterea unei pierderi din depreciere pentru un activ imobilizat conduce la diminuarea valorii contabile a acestuia și implicit a bazei amortizabile, diminuându-se astfel și valoarea amortizării aferentă perioadei curente, respectiv celor viitoare;
- reluarea unei pierderi din depreciere recunoscută anterior pentru un activ imobilizat are influență asupra amortizării în sensul modificării acesteia prin majorare.

Concluzionând cele expuse, se poate menționa că reevaluarea și deprecierea de valoare, ca procese de corecție a valorii activelor imobilizate, au influențe majore atât asupra mărimii amortizării de alocat pe cheltuielile perioadei, cât și asupra resurselor la dispoziția entității în vederea finanțării viitoare a activelor sale.

Bibliografie

1. Ristea M. Tratamente contabile și informaționale privind imobilizările corporale. În : *Gestiunea și contabilitatea firmei*, 2007, nr.8, p.2-23.
2. Ristea M., Dumitru C. Testul de depreciere a imobilizărilor corporale. *Ipostaze discutabile*. În: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 2006, nr.4, p.40-48.
3. Ristea M. (coord.) *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*. București: Editura CECCAR, 2004.
4. *IAS 16 Imobilizări corporale*, Editura CECCAR, București, 2003 – Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate – autor: Toma M.
5. *IAS 36 Deprecierea activelor*, Editura CECCAR, București, 2004 – Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate – autori: Ristea M. (coord.) și colab.