

**CU PRIVIRE LA IDENTIFICAREA ACTIVELOR LA DEPRECIERE  
ȘI LA VALOAREA RECUPERABILĂ ACESTORA**

*Vasile BUCUR, dr. hab., prof. univ., ASEM*

*Dans l'article ci-dessous on examine la necessite du completment du standard de la comptabilite „Depreciation des actifs” avec les definitions „Identification des actifs a la depreciation” et „Epreuve des actifs a la depreciation”. L'article porte sur l'analyse critique de l'utilisation de la valeur d'utilisation des actifs a la depreciation.*

*L'auteur argumente la necessite de l'application de la valeur de remplacement en obtenant des avantages inherent de celles-ci.*

Cum denotă studiile IAS 36 “Deprecierea activelor” (în continuare SNC DA) sunt elaborate în respectarea prevederilor principiului prudenței. Acest principiu urmărește în cazul dat ca entitatea în condiții de incertitudine să nu permită supraevaluarea deliberată a activelor.

În opinia noastră deprecierea activelor privită ca un proces trebuie să includă următoarele etape metodologic succesive:

- a) Identificarea unui activ individual, iar în cazul imposibilității acestuia – a unui grup de active care este influențat negativ de indici de depreciere;
- b) Determinarea valorii recuperabile<sup>1</sup> a unui activ individual sau a unui grup de active cu sau fără alocarea fondului comercial, în cazul existenței (inexistenței) acestora;
- c) Determinarea valorii recuperabile a unui activ sau grup de active corporative;
- d) Testarea activului individual (grupului de active) la depreciere și determinarea pierderilor din depreciere cu întocmirea calculelor aferente;
- e) Modul de contabilizare a pierderilor din depreciere pe parcursul duratei de viață utilă a activului (grupului de active);
- f) Identificarea unui activ (grup de active) care este influențat favorabil de factorii interni sau externi;
- g) Determinarea valorii de recuperare a activului (grupului de active) identificabil;
- h) Determinarea valorii contabile a activului respectiv calculată cu condiția că în perioadele anterioare nu a fost recunoscută nici o pierdere din depreciere;
- i) Calculul pierderii din depreciere unui activ (grup de active) care poate fi reluate și contabilizarea acesteia;
- j) Prezentarea informațiilor privind deprecierea activelor în situațiile financiare.

Din cauza limitării volumului intenționăm să ne referim numai la concretizarea termenilor „identificarea” și „testarea” unui activ, sau grup de active la depreciere, precum și la modul de determinare a valorii recuperabile respective.

Cu regret în SNC DA în general, lipsește compartimentul „Identificarea activului la depreciere”, deși o bună parte din materialele acestuia există. Logic trebuia să lipsească și tratarea termenului „identificare”. Cum s-a întâmplat acest compartiment se conține în IAS 36, însă fără nici o definiție.

În DEX identificarea reprezintă acțiunea de a identifica ceva. Verbul „a identifica”, privit la general, exprimă a constata, a stabili identitatea unei persoane sau a unui lucru, sau a recunoaște (1, p.468).

Dacă în acțiunea de a identifica un activ la depreciere vom respecta primarul și secundarul ca și în cunoașterea existenței și mișcării materiei atunci este rațional să constatăm că există, în primul rînd, influența negativă măcar a unui indice de depreciere<sup>2</sup> (în continuare – factor de depreciere) și, în al doilea rînd această influență poate afecta activul sau grupul de active respectiv în perioada gestionară. Cu alte cuvinte există riscul (pericolul) că în rezultatul utilizării ulterioare a activului (grupului de active) respectiv entitatea poate să obțină un volum mai mic de beneficii economice, sau în general să nu obțină careva beneficii. Conform IAS 36 (punct 10) și SNC DA (punct 12) o entitate va testa la depreciere fără a lua în considerare existența (inexistența) factorilor de depreciere: imobilizările necorporale cu durata incertă, cele nedisponibile spre utilizare și fondul comercial. Astfel utilizarea nu este obligatorie pentru toate activele ce urmează a fi depreciate. În acest scop entitatea trebuie să examineze dacă există vre-un factor intern sau extern cu influența negativă și să determine asupra cărui activ (grup de active) poate să se răsfrîngă el.

În opinia noastră definiția identificării unui activ la depreciere ca și orice altă definiție trebuie să conțină obiectul acesteia, caracteristica (proprietățile) obiectului și rezultatul sau scopul identificării. În cazul dat obiectul definiției este o acțiune – stabilirea (determinarea) unui activ. În calitate de

---

<sup>1</sup> În cazul SNC DA – a valorii juste minus costurile de vânzare

<sup>2</sup> Actualmente și în SNC DA și în IAS 36 se utilizează termenii „indici de depreciere”, iar în literatura de specialitate – și indicatori de depreciere. Considerăm că mai corect ar trebui de utilizat termenul „factori de depreciere”.

proprietăți sau caracteristici ale acestei acțiuni se poate de menționat examinarea influenței nefavorabile a factorilor interni sau externi asupra activului stabilit sau verificarea totalității activelor imobilizate, care dintre ele poate fi afectat de influența negativă a factorilor menționați. La rândul său influența negativă (nefavorabilă) asupra activului dat poate contribui la înregistrarea unor pierderi din depreciere, ca rezultat al acestei influențe. Sintetizând cele expuse putem conchide: identificarea unui activ la depreciere reprezintă stabilirea activului (grupului de active) influențat negativ de factorii de depreciere care pot contribui în viitor la înregistrarea unor pierderi.

Considerăm că această definiție este necesară și în IAS 36 și în SNC DA.

În opinia noastră, realizarea identificării unui activ (grup de active) la depreciere în practică necesită: pe de o parte existența factorilor de depreciere (interni sau externi) cu caracteristicile influenței negative ale acestora (însoțită cu calculele aferente prognozate), pe de altă parte – activul individual sau nomenclatorul grupului de active imobilizate care pot fi presupuse la depreciere. Decizia specialistului (contabilului sau evaluatorului) de a deprecia activul (grupul de active) urmează a fi luată în rezultatul testării acestuia la depreciere. În standardele menționate lipsește definiția testării activului la depreciere și tratările aferente la fel.

Logic, după ce s-a stabilit că factorul de depreciere va influența nefavorabil activul (grupul) de activul respectiv, urmează a determina: conform SNC DA – valoarea justă minus costurile de vânzare, conform IAS 36 – valoarea recuperabilă a cărei funcție o execută cea mai mare dintre valoarea justă minus costurile de vânzare sau valoarea de utilizare (în unele surse este numită valoare de utilitate). Acești indicatori sunt propuși în IAS 36 și SNC DA pentru că entitatea să soluționeze problema în cazul influenței nefavorabile a factorului respectiv este în stare să acopere (să recupereze) valoarea contabilă a activului (grupului de active) sau nu. Prin urmare, testarea la depreciere a unui activ (grup de active) identificat reprezintă compararea valorii juste minus costurile de vânzare (în cazul SNC DA) și a valorii recuperabile (în cazul IAS 36) a acestuia cu valoarea lui contabilă în scopul determinării care dintre aceste valori semnificative este mai mare. Dacă în rezultatul comparării valoarea contabilă a activului (grupului de active) depășește indicatorii menționați în SNC DA și IAS 36 atunci activul este depreciat, iar diferența depășirii trebuie recunoscută drept pierderi din depreciere.

Totuși în decizia de a deprecia un activ (grup de active) este important de a lua în considerare pragul de semnificație. El trebuie să fie stabilit în procente și nu în mărime absolută, în raport cu valoarea contabilă. Dacă entitatea stabilește pragul de semnificație 5% față de valoarea contabilă a activului în utilizare sau imobilizării necorporabile cu durata de viață incertă, sau a imobilizării necorporale ce nu este disponibilă spre utilizare, atunci chiar și în cazul în care valoarea justă minus costurile de vânzare sau valoarea recuperabilă sunt mai mici decât valoarea contabilă a activului cu 3-4%, nu apare necesitatea de a-l deprecia.

#### **Exemplu.**

Entitatea „X” la finele anului de gestiune dispune de următoarele date: valoarea contabilă a activului A – 120000 lei; valoarea justă minus costurile de vânzare (conform SNC DA) sau valoarea recuperabilă (conform prevederilor IAS 36) constituie – 116000 lei varianta (a) și 110000 lei, varianta (b).

Astfel suma depășirii valorii contabile a activului A peste valoarea justă minus costurile de vânzare sau valorii recuperabile a acestuia în varianta

a) este de 3,33%  $[(120000 - 116000) \times 100] : 120000$

b) este de 8,33%  $[(120000 - 110000) \times 100] : 120000$

Respectiv, entitatea „X” în varianta (a) nu va deprecia activul A, iar în varianta (b) – activul va fi depreciat cu recunoașterea pierderii din depreciere în suma de 10000 lei (120000 – 110000).

Studiile denotă că una din principalele probleme în aspectele teoretice și aplicative o reprezintă indicatorul cu care urmează a fi comparată valoarea contabilă a unui active (grup de active) pentru a fi (a nu fi) depreciat. Este dificil de explicat de ce în ambele standarde dedicate deprecierei unui activ imobilizat funcțiile acestui indicator le execută valoarea justă minus costurile de vânzare (SNC DA), sau cea mai mare dintre valoarea justă minus costurile de vânzare, sau valoarea de utilizare (IAS 36). Dacă specialiștii ce soluționează problema în cauză au urmărit unicul scop, de a stabili orice indicator în baza căruia s-ar putea de determinat posibilitatea de a fi (a nu fi) recuperată valoarea contabilă atunci este necesară și argumentarea economică a acesteea. În acest scop menționăm următoarele neajunsuri:

- aplicarea valorii juste minus costurile de vânzare practic creează un șir de dificultăți (se are în vedere modul de determinare);

- valoarea justă minus costurile de vânzare este incomparabilă cu valoarea contabilă a activului identificat și testat la depreciere – din punct de vedere structural (se are în vedere componentele acestor valori): valoarea contabilă în mărimea respectivă include costul de achiziție, creare, transport, montare etc., iar valoarea justă – prețul de vânzare;
- chiar și în cazul posibilității de a determina valoarea justă a unui activ conform informațiilor contractuale de comercializare, a acestuia informațiile de pe piața activă sau la prețul posibil spre vânzare, această valoare execută nu numai funcția de recuperare a valorii contabile, dar și de evaluare a bazei din care urmează a fi calculată amortizarea activului după depreciere, astfel amortizarea va fi calculată de la valoarea incomparabilă;
- la piața activă nu se vînd/cumpără de exemplu, mașini și utilaje montate evaluate la valoarea justă, pe cînd valoarea contabilă a acestora include costurile de montare și alte costuri;
- costurile de vânzare, uneori fiind semnificative, diminuează valoarea justă a acestuia, creînd imagini eronate în privința deprecierei lui (cu regret în SNC DA lipsește tratamentul costurilor de vânzare).

#### **Exemplu.**

La 31.12.20\_\_ valoarea contabilă a activului „A” constituie 35000 lei, valoarea justă a acestuia 34000 lei. Costurile de vânzare în varianta a) – 4500 lei, b) – 1000 lei.

Dacă nu luăm în considerare costurile de vânzare valoarea justă a activului „A” nu diferă semnificativ de valoarea contabilă a acestuia - 2,86%  $[(35000 - 34000):35000 \times 100]$ .

Prin urmare activul nu trebuie să fie testat la depreciere (nu este depășit pragul semnificației). Cînd se ia în considerare costurile de vânzare a activului „A” chiar dacă ele nu sunt semnificative (varianta b)) entitatea va testa activul „A” la depreciere, deoarece pragul de semnificație de 5% este depășit – 5,7%  $[(35000-43000-1000):35000 \times 100]$ . Cu atît mai mult activul în cauză va fi supus deprecierei în varianta a) în care costurile de vânzare sunt semnificative, iar diferența dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare constituie 19,25%  $(35000-34000-4500):35000 \times 100$ .

Din punct de vedere economic costurile de vânzare în testarea unui activ (grup de active) identificat la depreciere nu este rațional să fie luate în calcul. Doar activul (grupul de active) nu urmează a fi vîndute, ci prelungesc a fi utilizate în viitor în activitatea entității.

Încă un moment. Dacă valoarea justă minus costurile de vânzare este imposibil de determinat pentru un activ individual, atunci această valoare se calculează pentru un grup de active (punct.15, SNC DA). E cam stranie regula. Cum putem noi determina valoarea justă a unui grup de active fără a avea această valoare a fiecărui component al acestui grup? Doar și în cazul unui grup de active logic nu există informații din contracte de vânzare-cumpărare a acestui grup, nici informații din piața activă, nici prețul de vânzare, din timpul cel mai apropiat, doar cel care poate fi negociat cu cumpărătorul în caz de vânzare a întregului grup. Însă în scopul soluționării problemei de a fi sau a nu fi depreciat grupul respectiv de active, este puțin probabil ca el să existe.

Situația este similară problemei determinării valorii adăugate: în cadrul unei entități, conform informațiilor contabile, valoarea adăugată nu o putem calcula. Prezentînd aceste informații la structura ierarhic-superioară (minister, Birou Național de Statistică), valoarea adăugată se calculează. Cu mult mai complicat devine determinarea valorii juste minus costurile de vânzare a activelor corporative, a unui grup de active în cazul existenței fondului comercial.

Nu este clară și altă întrebare. Cum de înțeles recuperarea valorii contabile a unui activ (grup de active), în general. Studiile denotă că în momentul testării unui activ (grup de active) la depreciere se presupune, că dacă acestea ar fi vîndute în acest moment, entitatea trebuie să obțină o sumă de numerar care ar acoperi valoarea contabilă sau numai o parte din ea dacă valoarea recuperabilă este mai mică decît valoarea contabilă aferentă. Însă entitatea nu intenționează vînzarea unui activ sau grup de active, ci utilizarea lor.

Cele mai mari dificultăți și circumstanțe incerte provoacă aplicarea valorii recuperabile determinate în baza valorii de utilizare (utilitate), conform prevederilor IAS 36, din cauză că:

- se cere de a compara fluxul de trezorerie prognozat pe parcursul perioadei de utilizare care nu va depăși 5 ani minus costurile de exploatare a activului cu valoarea contabilă a acestuia la momentul testării, ce este incomparabilă: valoarea de utilizare în măsura respectivă este dubioasă;
- nu este clar cum de procedat cu determinarea valorii de utilizare pe parcursul perioadei de viață rămase ce depășește 5 ani cînd entitatea nu dispune de informații veridice; care valoare

de utilizare poate fi aplicată de către entitate în acest caz;

- valoarea de utilizare a unui activ este incomparabilă cu valoarea lui contabilă istoric (în timp): nu putem să comparăm un indicator de o origine (fluxul de trezorerie prognozat pe o perioadă diminuat cu costurile de exploatare) cu valoarea contabilă (indicator de altă origine) a unui activ. Aceasta, fiind înlocuită în cazul necesar, servește baza de calculare a amortizării obiectului pe perioada de viață rămasă; astfel vom calcula amortizarea activului de la fluxul de numerar posibil de al obține pe o perioadă la fel incertă.
- dacă suma depășirii valorii contabile a unui grup de active interconexate, inclusiv și fondul comercial este egală sau mai mică decât valoarea contabilă a fondului comercial, această diferență se decontează la micșorarea valorii acestui fond, iar grupul de active interconexat rămîne nedepreciat. Cu alte cuvinte, factorii interni sau externi afectează negativ numai fondul comercial, iar activele interconexate nu se supun acțiunii de depreciere.

De exemplu, la finele anului gestionar dacă valoarea contabilă a unui grup de active la testarea la depreciere constituie 3500000 lei, inclusiv fondul comercial 340000 lei, iar valoarea de utilizare a acestui grup este de 3170000 lei, pierderea din depreciere este de 330000 lei (3500000 – 3170000). Conform IAS 36 va fi depreciat numai fondul comercial la 330000 lei. Toate celelalte active ale grupului nu vor fi depreciate. În cazul dat deprecierea privită ca procedeu în respectarea principiului prudenței și semnificația diferenței dintre valoarea contabilă și valoarea recuperabilă a grupului de active de 9.43%  $[(330000:3500000) \times 100]$  economic își pierde valoarea.

Cum se vede, în cazul aplicării valorii de utilizare în calitate de valoare recuperabilă în testarea unui grup (grup de active) apar mai multe și mai complicate probleme. Conform regulilor statisticii chiar unul și același indicator valoric devine incomparabil în perioada gestionară curentă în raport cu perioada gestionară precedentă, dacă este calculat după altă metodă sau metodă modificată, sau la alt preț decât cel precedent.

Înlăturarea acestor neajunsuri poate fi realizată prin stabilirea unui indicator care ar corespunde cerințelor comparabilității:

- structural – să includă aceleași componente ale costului activului ca și la recunoașterea lui inițială (dacă la această dată costul activului era compus) din valoarea de cumpărare, costuri de transport, încărcare-descărcare, instalare, încercare etc.);
- istoric (în timp) – costul menționat este rațional să cuprindă componentele sale măsurate conform prețurilor, tarifelor etc. existente la data testării la depreciere. Acest indicator poate fi valoarea de înlocuire; el exprimă suma totală a costurilor activului respectiv privind achiziția, instalarea construcția etc. în mărimea existentă a acestora la o dată anumită, în cazul nostru – la data testării la depreciere;
- valoarea (costul) de înlocuire a activului determinat trebuie să fie recalculat la mărimea duratei de utilizare rămase. În caz contrar nu putem compara valoarea (costul) de înlocuire a unui activ imobilizat nou cu valoarea contabilă a activului determinată pe durata de utilizare rămasă.

Exemplu. După 3,5 ani de exploatare a utilajului „A” cu durata de viața utilă de 10 ani cu condiția că el poate fi supus unei reparații capitale, valoarea contabilă determinată la 31.12.2013 constituie 91000 lei. Valoarea (costul) de înlocuire a acestui activ dacă obiectul va fi cumpărat și instalat la 31.12.2013 include:

- valoarea de cumpărare – 100000 lei;
- costul serviciilor de transport – încărcare-descărcare - 5000 lei;
- costurile de montare – 15000 lei;
- costurile de încercare înainte de a fi pus în funcțiune se planifica 3000 lei, iar mostrele care pot fi obținute și vândute – 1600 lei. Conform politicilor contabile a entității pentru cheltuielile de scoatere din uz a utilajului la expirarea duratei de viață utilă nu se constituie provizion din care motiv aceste cheltuieli prognozate nu se includ în costul de intrare a obiectului.

Conform acestor date valoarea (costul) de înlocuire a utilajului „A” la 31.12.2013 constituie 121400 lei (100000 + 5000 + 15000 + 3000 – 1600)

Suma amortizării cumulate după utilizarea obiectului timp de 3,5 ani este de 42490 lei  $[(121400 : 10) \times 3,5]$ . Valoarea contabilă preconizată a activului la 31.12.2013 constituie 78910 lei (121400 – 42490).

Valoarea contabilă efectivă a utilajului „A” depășește cea prognozată cu 12090 (91000 – 78910), sau cu 13,29%  $[(12090 : 91000) \times 100]$ . Prin urmare utilajul „A” urmează a fi depreciat cu

recunoașterea pierderilor din deprecieri de 12090 lei.

Începînd cu ianuarie 2014 entitatea va calcula amortizarea de la valoarea contabilă de 78910 lei (corectată cu valoarea reziduală în cazul stabilirii acestuia) sau necorectată, dacă entitatea nu va determina valoarea reziduală.

Avantajele testării la deprecierea imobilizărilor necorporale și corporale în baza valorii (costului) de înlocuire constau în următoarele:

- 1) obținerea comparabilității indicatorilor după structură (componență) și istoric (în timp);
- 2) crearea posibilității de a identifica și a testa fiecare activ individual, deoarece valoarea (costul) de înlocuire poate fi determinată în mărimea sumei totale a costurilor la achiziția, crearea, construcția acestuia la data testării la depreciere;
- 3) excluderea necesității determinării valorii juste minus costurile de vânzare a unui grup de active;
- 4) evidențierea faptului că nu va fi necesară determinarea valorii de utilizare a unui activ individual sau a unui grup de active, care contribuie la un volum de lucru enorm pentru a afla acest indicator atât de incert și incomparabil cu valoarea contabilă aferentă; acest volum de lucru se simplifică;
- 5) creșterea gradului obiectivității întregului proces de depreciere a activelor;
- 6) crearea, în cazul existenței fondului comercial la entitate, a posibilității testării separate la deprecierea acestuia, și nu în componența unui grup de active sau a tuturor activelor imobilizate; se recomandă calcularea valorii fondului comercial la depreciere după aceeași metodă aplicată la recunoașterea inițială;
- 7) simplificarea volumului de lucru condiționat de alocarea fondului comercial la un grup de active (numit, conform IAS 36, unitățile generatoare de trezorerie).

Sunt și alte elemente pozitive în favoarea aplicării valorii de înlocuire în testarea activelor la depreciere, de exemplu nu apare necesitatea separării activelor corporative într-un grup special.

Sintetizînd cele expuse pot fi formulate următoarele concluzii și propuneri:

1. Identificarea unui activ (grup de active) la depreciere reprezentînd stabilirea activului (grupului de active) influențat negativ de factori interni sau externi de depreciere, care pot contribui la înregistrarea unor pierderi în viitor;
2. Testarea unui activ (grup de active) identificat la depreciere reprezentînd compararea valorii juste minus costurile de vânzare (valorii de utilizare) sau a valorii (costului) de înlocuire cu valoarea lui contabilă, luînd în considerare pragul de semnificație. Este rațional de completat IAS 36 și SNC DA cu aceste definiții;
3. Printre indicatorii care pot fi comparați cu valoarea contabilă a unui activ cel mai reușit este valoarea (costul) de înlocuire. Acest indicator este comparabil și structural și istoric, poate fi determinat pentru fiecare activ imobilizat, iar fiind implicat în depreciere se simplifică considerabil volumul enorm de lucru aferent calculului valorii juste minus costurile de vânzare și/sau valorii de utilizare;
4. În cazul existenței fondului comercial în componența activelor, se propune ca acesta să fie testat la depreciere conform metodei de evaluare utilizate la recunoașterea lui inițială: astfel se creează posibilitatea de a-l testa la depreciere separat, respectiv și fiecare activ interconexat cu fondul comercial;
5. Creșterea gradului obiectivității întregului proces de depreciere a activelor.

#### **Bibliografie:**

1. DEX. Dicționarul explicativ al limbii române. Ed.a 2-a, Univers enciclopedic gold, 2012 p.
2. Словарь русского языка. Академия Наук СССР, Москва, 1986 изд. Русский язык, том 2, стр.736
3. IAS 36 „Deprecierea activelor”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Standardele Internaționale de Raportare financiară (IFRS) 2007. Incluzînd Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și Interpretările lor la ianuarie 2007, Chișinău, Tipografia Centrală, 2008, p.734
4. SNC „Deprecierea activelor”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Acte normative în domeniul contabilității. Актуально. Нормативные акты по бухгалтерскому учery, Chișinău, Combinatul Poligrafic, 2013, p.649