

CONTABILITATEA DEPRECIERII MIJLOACELOR FIXE ÎN VIZIUNE NAȚIONALĂ ȘI INTERNAȚIONALĂ

*Lilia GRIGOROI, Liliana LAZARI, Nicolae BALTEȘ**

Academia de Studii Economice a Moldovei

**Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu*

Obiectivul acestui studiu este de a examina și compara modul de recunoaștere, contabilizare și raportare financiară a pierderii de depreciere a mijloacelor fixe din perspectiva Standardelor Naționale de Contabilitate și în comparație cu prevederile Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. În acest sens, pentru început au fost expuse prevederile SNC „Deprecierea activelor” cu privire la deprecierea mijloacelor fixe, avându-se în vedere cele mai importante etape ale ciclului contabil – recunoașterea, evaluarea, înregistrarea în conturi și prezentarea în situațiile financiare. Apoi, a fost urmărită prezența acestor etape în deprecierea mijloacelor fixe din perspectiva IAS 36 „Deprecierea activelor”, cu identificarea similitudinilor și neconcordanțelor.

Cuvinte-cheie: contabilitate, pierdere de depreciere, valoare contabilă, valoarea justă minus costurile vânzării, valoare recuperabilă, valoare de utilizare.

ACCOUNTING OF DEPRECIATION OF FIXED ASSETS IN NATIONAL AND INTERNATIONAL TERMS

The objective of this study is to examine and compare the accounting and financial reporting of fixed assets impairment from the perspective of the National Accounting Standards and the International Financial Reporting Standards. In this respect, initially we exposed the provisions of NAS "Impairment of Assets" referring to fixed assets in view of the most important steps in the accounting cycle - recognition, measurement, recording and presentation in the financial statements. Then these steps and their presence were followed and reviewed based on the terms of IAS 36 "Impairment of Assets" regarding fixed assets, identifying the similarities and discrepancies.

Keywords: accounting, impairment loss, the carrying amount, the fair value less costs to sell recoverable value, use value.

Introducere

Scopul situațiilor financiare anuale [1, art.3] este de a oferi o imagine fidelă asupra patrimoniului entității, de a furniza informații despre poziția financiară, performanțele și fluxurile de trezorerie ale unei entități, informații care să fie utile pentru utilizatori în luarea deciziilor economice. Astfel, problematica evaluării obține o semnificație fundamentală în oferirea unei astfel de imagini fidele, deoarece toate elementele raportate de către contabilitate trec cu prioritate printr-un proces de „evaluare”. Or, o componentă esențială a procesului de evaluare, reieșind din cerințele SNC, este și deprecierea, definită ca o pierdere a utilității unui activ cauzată de deteriorarea fizică, de schimbările tehnologice, de alternanțele schemelor de evoluție a cererii și de modificările mediului înconjurător, care se concretizează într-o pierdere de valoare. Deci, în cadrul pregătirii situațiilor financiare anuale, fiecare entitate este obligată să parcurgă câteva etape pentru a stabili dacă există sau nu indicii de depreciere a activelor și pentru a putea estima rezonabil eventualele deprecieri ale activelor în scopul evaluării fiabile a valorii contabile a activelor. Consecințele înregistrării unor asemenea ajustări sunt multiple, atât din punct de vedere contabil, fiscal cât și asupra modului în care pe viitor entitățile vor avea acces la finanțare.

Având în vedere că mijloacele fixe ocupă un loc primordial în patrimoniul celor mai multe entități în comparație cu alte elemente contabile, s-a decis de a analiza contabilitatea deprecierei din perspectiva mijloacelor fixe. De asemenea, s-a decis asupra faptului să fie examinate și comparate modul de recunoaștere, contabilizare și raportare financiară a pierderii de depreciere a mijloacelor fixe din perspectiva Standardelor Naționale de Contabilitate și a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), ținându-se cont că entitățile pot alege ca bază de ținere a contabilității fie SNC, fie IFRS [1, art.9]. Deci, în acest sens, ca bază de referință vor servi SNC „Deprecierea activelor” și IAS 36 „Deprecierea activelor”, dar și unele standarde adiacente [2, 3].

Rezultate și discuții

Pornind de la faptul că situațiile financiare sunt instrumentul principal prin care informațiile despre poziția și performanța financiară a unei entități sunt disponibile publicului interesat, este cert faptul că există și

cerințe minime de prezentare a respectivelor informații în cadrul acestor situații financiare. Deci, cerințele minime sunt reglementate atât prin SNC/IFRS specifice fiecărui element contabil, cât și prin SNC „Prezentarea situațiilor financiare” și IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”. În acest sens, SNC „Deprecierea activelor” prescrie cerințele minime de prezentare a informațiilor privind deprecierea activelor, iar în cazul nostru a mijloacelor fixe, care se rezumă la următoarele: evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea sau reluarea fiecărei pierderi semnificative din depreciere; informații ce au servit drept bază pentru determinarea valorii juste a activelor (grupurilor de active) depreciate; descrierea grupelor de active depreciate (de exemplu, o linie de producție, o secție de fabricare a unor tipuri de produse concrete) și modificările acestor grupuri pe parcursul perioadei de gestiune; soldul pierderilor din depreciere la începutul și la sfârșitul perioadei de gestiune; sumele pierderilor din depreciere recunoscute sau reluate în cursul perioadei de gestiune [4]. De asemenea, în conformitate cu prevederile SNC „Prezentarea situațiilor financiare” (pct.33), mijloacele fixe se prezintă în bilanț la valoarea contabilă, care reprezintă valoarea cu care un activ este recunoscut în bilanț după deducerea amortizării și pierderilor din depreciere.

Astfel, entitatea are responsabilitatea de a determina la fiecare dată de raportare dacă există sau nu indici ai deprecierei mijloacelor fixe și de a determina suma deprecierei. Modul de determinare, contabilizare a deprecierei mijloacelor fixe (cazul nostru) și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare face obiectul standardului național de contabilitate „Deprecierea activelor”, care se aplică obligatoriu de către entități, atât pentru mijloacele fixe, a căror evaluare ulterioară se face la valoarea contabilă, cât și pentru cele a căror evaluare ulterioară se face la valoarea reevaluată, cu excepția cazului în care valoarea reevaluată a mijloacelor fixe este determinată în baza valorii juste, iar costurile aferente vânzării nu sunt semnificative.

Or, SNC „Deprecierea activelor” prescrie în acest sens reguli privind mijloacele fixe care sunt înregistrate la valoarea reevaluată (Fig.1).

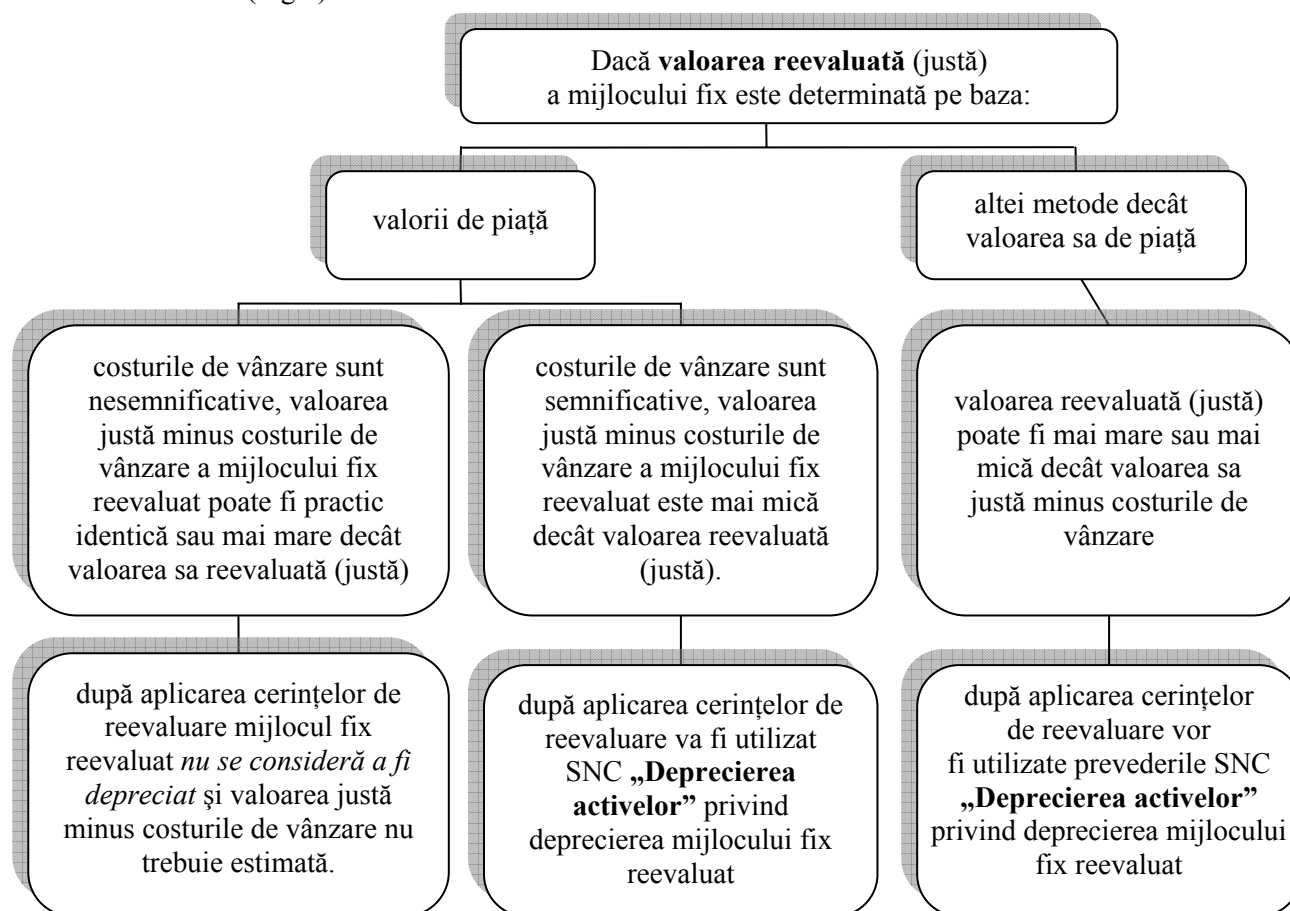


Fig.1. Identificarea situației în care un mijloc fix reevaluat necesită a fi testat la depreciere conform SNC „Deprecierea activelor” [4]

După cum sunt prescrise în SNC „Deprecierea activelor” și prezentate grafic în Figura 1, identificarea faptului dacă un mijloc fix reevaluat poate fi depreciat depinde de metodele utilizate pentru determinarea valorii reevaluate (juste) a acestuia:

1) dacă valoarea reevaluată (justă) a mijlocului fix este determinată în baza valorii de piață, unica diferență dintre valoarea justă a mijlocului fix și valoarea sa justă minus costurile de vânzare o reprezintă costurile suplimentare directe necesare pentru vânzarea mijlocului fix:

a) în cazul în care costurile de vânzare sunt ne semnificative, valoarea justă minus costurile de vânzare a mijlocului fix reevaluat poate fi practic identică sau mai mare decât valoarea sa reevaluată (justă). Astfel, după aplicarea cerințelor de reevaluare mijlocul fix reevaluat nu se consideră a fi depreciat și valoarea justă minus costurile de vânzare nu trebuie estimată;

b) în cazul în care costurile de vânzare sunt semnificative, valoarea justă minus costurile de vânzare a mijlocului fix reevaluat este mai mică decât valoarea reevaluată (justă). Astfel, după aplicarea cerințelor de reevaluare va fi utilizat SNC „**Deprecierea activelor**” privind deprecierea mijlocului fix reevaluat.

2) dacă valoarea reevaluată (justă) a mijlocului fix este determinată pe baza altei metode decât valoarea sa de piață, valoarea reevaluată (justă) poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea sa justă minus costurile de vânzare. De aceea, după aplicarea cerințelor de reevaluare vor fi utilizate prevederile SNC „**Deprecierea activelor**” privind deprecierea mijlocului fix reevaluat.

Conform prevederilor SNC „Deprecierea activelor”, un activ (grup de active) este depreciat atunci când valoarea sa contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare (Fig.2).

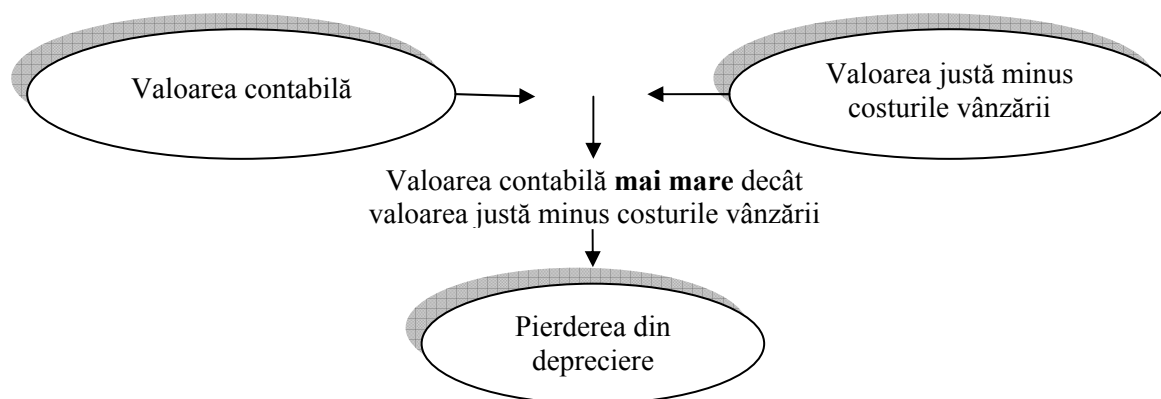


Fig.2. Determinarea deprecierei de valoare conform SNC [4].

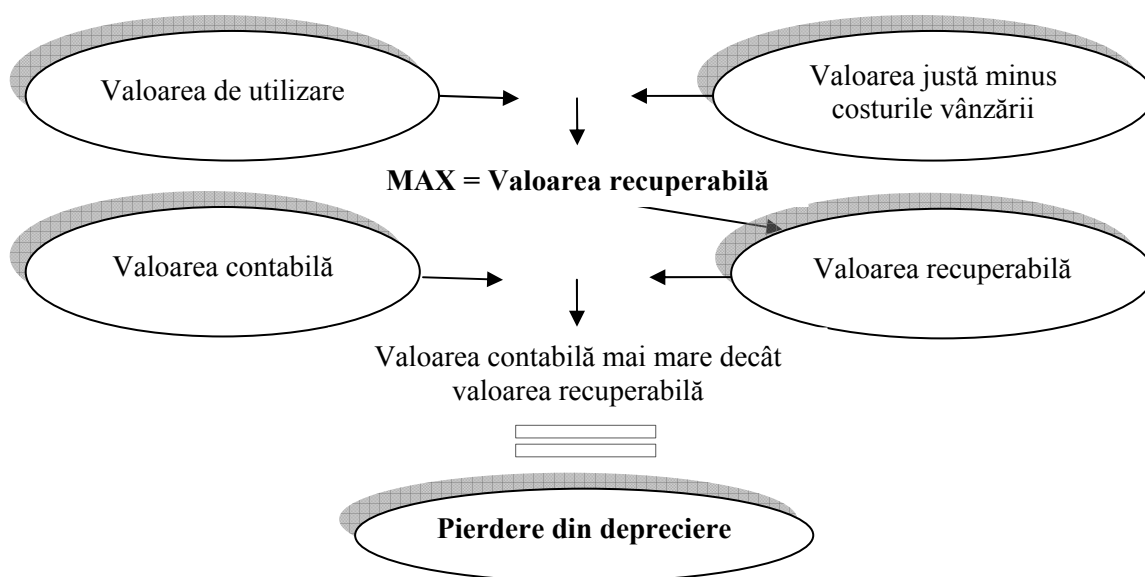


Fig.3. Determinarea pierderii de depreciere conform IAS 36 [2, 3].

Valoarea justă minus costurile de vânzare reprezintă suma care poate fi obținută din vânzarea unui activ sau a unui grup de active, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și informate, diminuată cu costurile estimate de vânzare.

Costurile de vânzare sunt costuri suplimentare atribuibile direct vânzării unui activ sau unui grup de active (de exemplu, costurile serviciilor juridice, de evaluare, taxele poștale).

Spre deosebire de SNC, IAS 36 definește pierderea din depreciere ca diferența cu care valoarea contabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar depășește valoarea sa recuperabilă (Fig.3).

Deși în ambele reglementări se determină diferența, este important să reținem care este distincția. În cazul aplicării SNC se compară valoarea contabilă cu valoarea justă minus costurile vânzării, iar în situația IAS se compară valoarea contabilă cu valoarea recuperabilă determinată în urma comparării valorii juste minus costurile vânzării cu valoarea de utilizare. Astfel, în cazul aplicării IAS 36 ca bază pentru identificarea pierderii de valoare se ia în calcul nu doar valoarea justă minus costurile de vânzare, dar și valoarea de utilizare.

Așadar, pentru o aplicare corectă a prevederilor SNC „Deprecierea activelor”, entitatea ar trebui să întreprindă mai multe acțiuni, succesiunea cărora este prezentată în Figura 4.

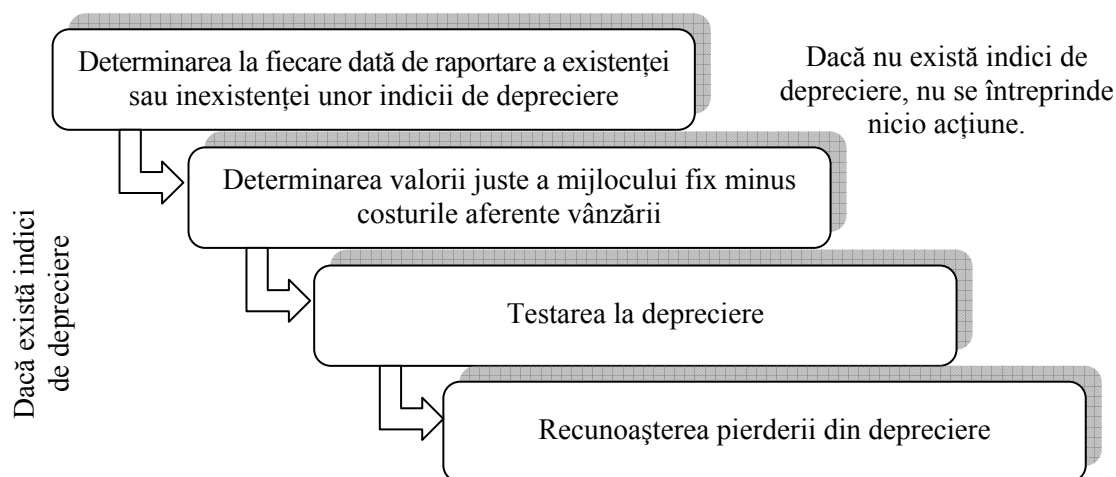


Fig.4. Consecutivitatea acțiunilor pentru determinarea deprecierei mijloacelor fixe, în conformitate cu SNC [4].

În accepțiunea IAS 36 putem desprinde, în general, aceeași consecutivitate a acțiunilor necesare pentru determinarea pierderii de depreciere. Însă, este necesar să accentuăm faptul că entitatea este obligată să determine de rând cu valoarea justă minus costurile vânzării și valoarea de utilizare. Ulterior se compară și se selectează cea mai mică valoare dintre valoarea de utilizare și valoarea justă minus costurile vânzării, denumită valoarea recuperabilă. În cadrul testului de depreciere, pierdere de depreciere va fi, după cum deja s-a menționat, diferența dintre valoarea contabilă și valoarea de recuperare.

Deci, la prima etapă, entitatea trebuie să determine la fiecare dată de raportare existența sau inexistența indicilor de depreciere printr-o analiză a surselor externe și interne de informații (Fig.5). Lista surselor interne și externe de informații nu este exhaustivă. Entitatea poate identifica alte indicii conform cărora un mijloc fix ar putea fi depreciat. La realizarea practică a acestei etape apar mai multe întrebări. Cine acumulează sursele interne și externe de informații? Cine prezintă dovezile? Este necesar de păstrat dosarul cu dovezile privind necesitatea calculului deprecierei? etc. Întrucât SNC nu stipulează expres modul în care se analizează, determină și documentează faptul existenței sau inexistenței unor indicii de depreciere, atunci rămâne la latitudinea entității să decidă și să includă în politicile sale contabile. În astfel de situații confuze este binevenit Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare, care recomandă unele soluții și modele de documentare.

Atunci când există indicii că un mijloc fix a pierdut din valoare, entitatea trebuie să determine, conform SNC, valoarea justă minus costurile de vânzare pentru fiecare mijloc fix individual. În cazul în care acest lucru nu este posibil, valoarea justă minus costurile de vânzare se determină pentru un grup de active.

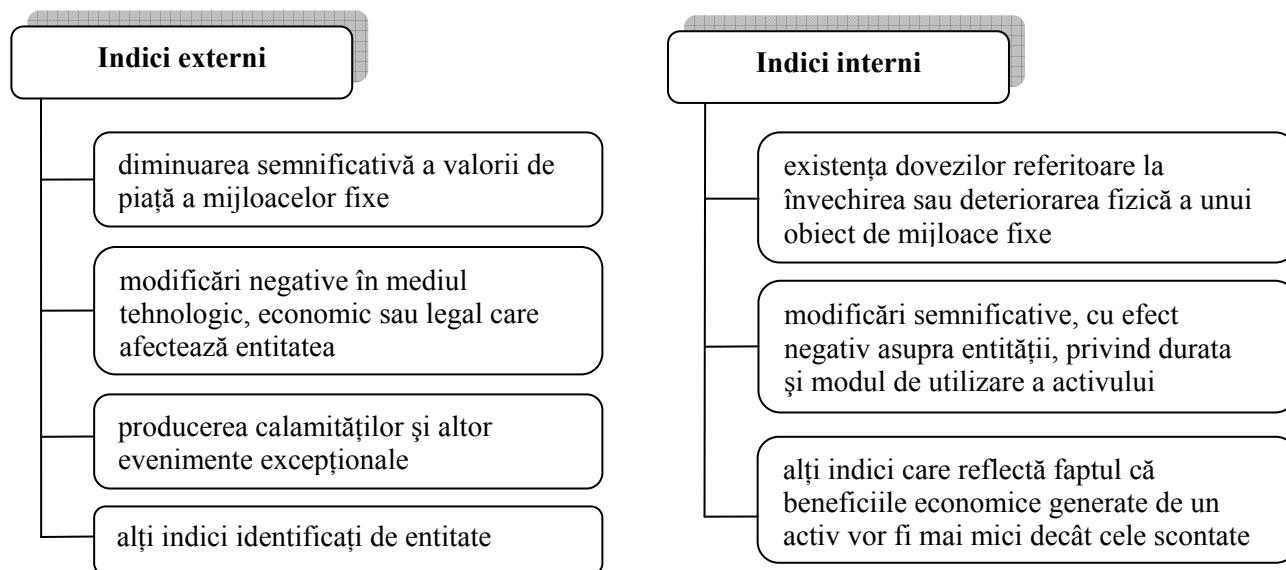


Fig.5. Prezentarea indicilor în funcție de sursele de informații, recomandate de SNC [4].

Spre deosebire de SNC, din unghiul de vedere al IAS 36, în cazul în care sunt identificate indicii ale deprecierei entitatea trebuie să determine atât valoarea justă minus costurile vânzării, cât și valoarea de utilizare, pentru ca ulterior prin compararea acestora să estimeze valoarea recuperabilă a mijlocului fix, care reprezintă cea mai mare valoare dintre valoarea justă minus costurile asociate cedării și valoarea de utilizare (Fig.4). De ce se iau în calcul două valori și alegem valoarea maximă ca valoare recuperabilă? Răspunsul la această întrebare îl găsim dacă avem în vedere realitatea economică, în sensul că, în mod normal, dacă avantajele utilizării unui mijloc fix sunt mai mari decât cele aferente vânzării, o entitate va utiliza în continuare mijlocul fix. În situația inversă, când încasările din vânzare sunt mai mari decât avantajele utilizării, logic este ca entitatea să cedeze mijlocul fix.

Cel mai bun indicator pentru valoarea justă minus costurile de vânzare este prețul dintr-un contract de vânzare în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, informate și independente, diminuată cu costurile de vânzare.

Dacă nu există contracte de vânzare, valoarea justă minus costurile de vânzare se determină în baza informațiilor de pe o piață activă și reprezintă prețul de piață al mijlocului fix diminuat cu costurile de vânzare. Prețul de piață adecvat este, de regulă, prețul curent oferit la licitație. Când prețurile curente de licitație nu sunt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții poate servi pentru estimarea valorii juste minus costurile de vânzare (cu condiția că nu s-a înregistrat nicio modificare semnificativă a mediului economic între data tranzacției și data estimării).

Dacă nu există nici piață activă pentru mijlocul fix în cauză, valoarea justă minus costurile de vânzare se determină pe baza celor mai bune informații credibile disponibile pentru a reflecta suma pe care entitatea ar putea să o obțină, la data raportării, din vânzarea mijlocului fix în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, informate și independente, diminuată cu costurile de vânzare. Pentru determinarea acestei valori, entitatea va lua în considerare rezultatul tranzacțiilor recente cu active similare aferente activității economice.

Dacă există un indiciu potrivit căruia un mijloc fix poate fi depreciat, acest lucru poate indica faptul că durata de utilizare rămasă, metoda de amortizare sau valoarea reziduală a mijlocului fix (grupului de active) trebuie revizuite și ajustate în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, chiar dacă nu se recunoaște nicio pierdere din depreciere.

Ulterior, după determinarea valorii juste minus costurile vânzării, mijlocul fix se testează la depreciere; altfel spus, conform SNC, se compară valoarea justă minus costurile vânzării cu valoarea sa contabilă. Dacă valoarea sa contabilă este mai mare decât valoarea justă minus costurile vânzării, atunci mijlocul fix urmează să fie depreciat. Decizia privind deprecierea activelor se aprobă de conducere entității [2, 3].

În viziunea IAS 36, determinarea valorii juste minus costurile asociate cedării nu este suficientă pentru a stabili dacă mijlocul fix este depreciat. Este obligatoriu a determina valoarea de utilizare a mijlocului fix, care reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate să se obțină de la un mijloc fix sau de la o unitate generatoare de numerar. Deci, pentru determinarea valorii de utilizare a unui mijloc fix, entitatea trebuie să folosească proiecțiile fluxului de numerar (înainte de impozitul pe profit și de costurile de finanțare), precum și o rată de actualizare, care reflectă evaluările pieței curente ale valorii în timp a banilor și riscurile specifice mijlocului fix.

Așadar, în viziunea SNC, pierderea din depreciere se recunoaște în suma în care valoarea contabilă a mijlocului fix depășește valoarea sa justă minus costurile de vânzare.

În prezent, contabilizarea pierderii de depreciere a mijloacelor fixe poate fi efectuată în R.Moldova fie prin metoda indirectă de ajustare folosindu-se în acest scop conturi de ajustări prin intermediul cărora se diminuează indirect valoarea contabilă a mijloacelor fixe până la nivelul valorii juste minus costurile vânzării – în cazul constatării și suplimentării deprecierei – respectiv, se majorează indirect valoarea contabilă netă până la nivelul valorii contabile brute (inițiale) – în cazul anularii deprecierei, fie metoda directă, cu contabilizarea pierderilor de depreciere direct în contul de evidență a mijlocului fix.

Deci, pentru evidența pierderii din depreciere entitatea poate pleda, cu indicarea în politicile sale contabile, pentru un cont de evidență separată, așa cum prevede Planul General de conturi [5], contul 129 „Deprecierea mijloacelor fixe”, sau ca corectare (diminuare) a costului de intrare sau a costului corectat al mijlocului fix, adică direct în contul 123 „Mijloace fixe”.

Contul 129 „Deprecierea mijloacelor fixe”

În **creditul** contului 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” se înregistrează recunoașterea pierderilor din deprecierea mijloacelor fixe.

În **debitul** contului 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” se înregistrează decontarea/reluarea pierderilor din deprecierea mijloacelor.

Soldul contului 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” este creditor și reprezintă suma deprecierei acumulate a mijloacelor fixe determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Ținând cont de cerințele SNC „Deprecierea activelor” cu privire la cerințele de prezentare în situațiile financiare a informațiilor aferente deprecierei, este binevenită varianta cu folosirea unui cont separat de evidență a deprecierei, deoarece vom avea disponibile informațiile necesare privind soldul pierderilor din depreciere la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, precum și sumele pierderilor din depreciere recunoscute sau reluate în cursul perioadei de gestiune.

Modul de contabilizare a pierderii din depreciere este condiționat de metoda evaluării ulterioare a mijloacelor fixe aplicată de entitate (Fig.6).

Exemplu: Entitatea „Galacom” SRL deține un echipament, pentru care se cunosc următoarele informații: costul de intrare – 400 000 lei; amortizarea cumulată la 31.12.2015 – 120 000 lei; durata de utilizare rămasă – 10 ani; prețul de vânzare – 284 000 lei; cheltuielile ocazionate de vânzare – 12 000 lei. În conformitate cu politicile contabile ale entității, evaluarea ulterioară a mijlocului fix se efectuează la valoarea contabilă, iar pierderile din depreciere se contabilizează la un cont separat.

În baza datelor din acest exemplu, entitatea recunoaște la 31.12.2015 pierderea din depreciere în sumă de 8 000 lei [(400 000 lei – 120 000 lei) – (284 000 lei – 12 000 lei)] care se contabilizează prin următoarea înregistrare contabilă:

Dt 721 „Cheltuieli cu activele imobilizate” 7217 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” – 8 000 lei
Ct 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” – 8 000 lei

În situația în care entitatea nu folosește pentru acumularea deprecierei contul 129 „Deprecierea mijloacelor fixe”, atunci înregistrarea contabilă va fi:

Dt 721 „Cheltuieli cu activele imobilizate” 7217 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” – 8 000 lei
Ct 123 „Mijloace fixe” – 8 000 lei

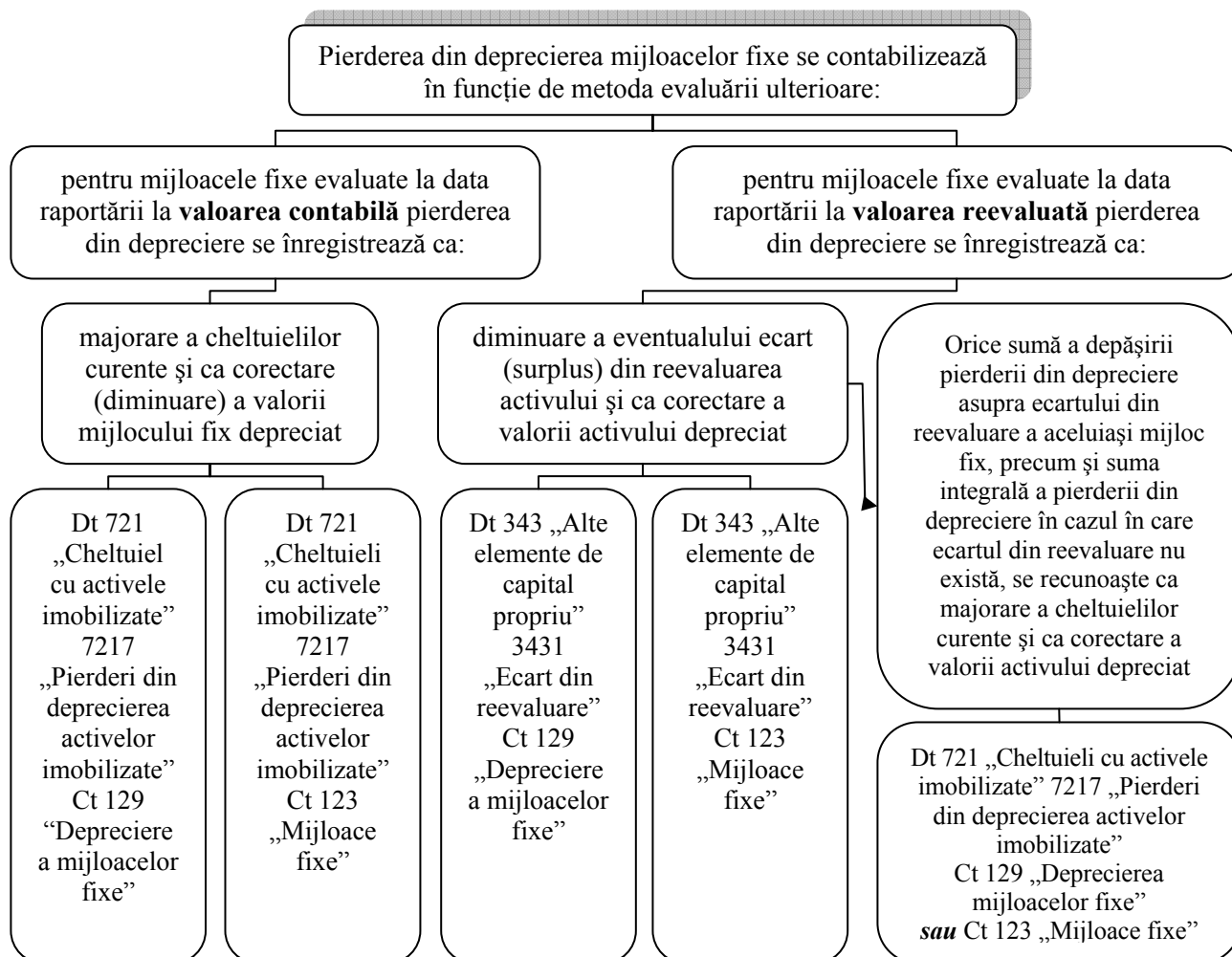


Fig.6. Înregistrările contabile ale pierderii din deprecierea mijloacelor fixe, conform SNC.

După cum s-a indicat deja în Figura 4, pentru activele înregistrate anterior la valoarea reevaluată pierderea din depreciere trebuie tratată ca o scădere a reevaluării. Prin urmare, pierderea din depreciere trebuie stabilită prin raportare la ecarterul din reevaluare aferent deprecierei mijlocului fix. Acolo unde ecarterul din reevaluare nu este suficient pentru a acoperii pierderea din depreciere, soldul rămas trebuie recunoscut la cheltuieli.

Pierderea din depreciere pentru mijloacele fixe, a căror evaluare ulterioară se efectuează la valoarea reevaluată, se recunoaște ca diminuare a eventualului ecart (surplus) din reevaluarea mijlocului fix:	
Pentru acumularea pierderii din depreciere se aplică un cont separat (după analogie cu amortizarea acumulată a mijloacelor fixe):	Pierderea din depreciere diminuează costul de intrare a mijlocului fix:
Dt 343 „Alte elemente de capital propriu” 3431 „Ecart din reevaluare” Ct 129 „Deprecierea mijloacelor fixe”	Dt 343 „Alte elemente de capital propriu” 3431 „Ecart din reevaluare” Ct 123 „Mijloace fixe”
Orice sumă a depășirii pierderii din depreciere asupra ecarterului din reevaluare a aceluiași mijloc fix, precum și suma integrală a pierderii din depreciere în cazul în care ecarterul din reevaluare nu există, se recunoaște ca majorare a cheltuielilor curente și ca corectare a valorii activului depreciat:	
Dt 721 „Cheltuieli cu activele imobilizate” 7217 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” Ct 129 „Deprecierea mijloacelor fixe”	Dt 721 „Cheltuieli cu activele imobilizate” 7217 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” Ct 123 „Mijloace fixe”

Exemplu: Entitatea „Galacom” SRL deține un echipament tehnologic. La sfârșitul anului 2015 se cunosc: valoarea reevaluată – 450 000 lei, amortizarea acumulată – 300 000 lei, durata de utilizare rămasă – 5 ani, ecartul din reevaluare aferent echipamentului este de 20 000 lei. Dacă entitatea ar vinde echipamentul la sfârșitul anului 2015, ar obține o ofertă fermă, în care valoarea justă minus costurile vânzării este de 120 000 lei.

Deoarece echipamentul a fost reevaluat anterior, entitatea va relua mai întâi deprecierea în ecartul din reevaluare. Deprecierea totală este de 30 000 lei ((450 000 – 300 000) – 120 000), dar ecartul din reevaluare este de numai 20 000 lei. Este, deci, insuficient pentru a acoperi valoarea totală a deprecierei. Entitatea va recunoaște, prin urmare, restul de 10 000 lei în contul de cheltuieli la data de 31.12.2015.

Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice

Data	Conținutul operației	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Debit	Credit
31.12.2015	Înregistrarea pierderii din deprecierea echipamentului în limita ecartului din reevaluare	20 000	343	129
31.12.2015	Înregistrarea pierderii din deprecierea echipamentului ce depășește ecartul din reevaluare	10 000	7217	129
În situația în care entitatea nu folosește pentru acumularea deprecierei contul 129 „Deprecierea mijloacelor fixe”, atunci înregistrările contabile vor fi:				
31.12.2015	Înregistrarea pierderii din deprecierea echipamentului în limita ecartului din reevaluare	20 000	343	123
31.12.2015	Înregistrarea pierderii din deprecierea echipamentului ce depășește ecartul din reevaluare	10 000	7217	123

Conform SNC, dar și cu referință la IAS 36, entitatea trebuie să aprecieze, la fiecare dată de raportare, dacă există un indiciu oarecare ce arată că o pierdere de valoare contabilizată pentru un mijloc fix în perioadele anterioare de raportare s-a diminuat sau nu mai există. Indiciile diminuării sau dispariției pierderii din deprecierea mijlocului fix pot avea surse externe și/sau interne de informații (Fig.7). Indicii cu privire la o posibilă reducere a unei pierderi din depreciere prezentați în Figura 7 sunt imaginea în oglindă a indicilor unei pierderi potențiale, deprecierea la care se face referință în figură. Lista acestora poate fi completată.

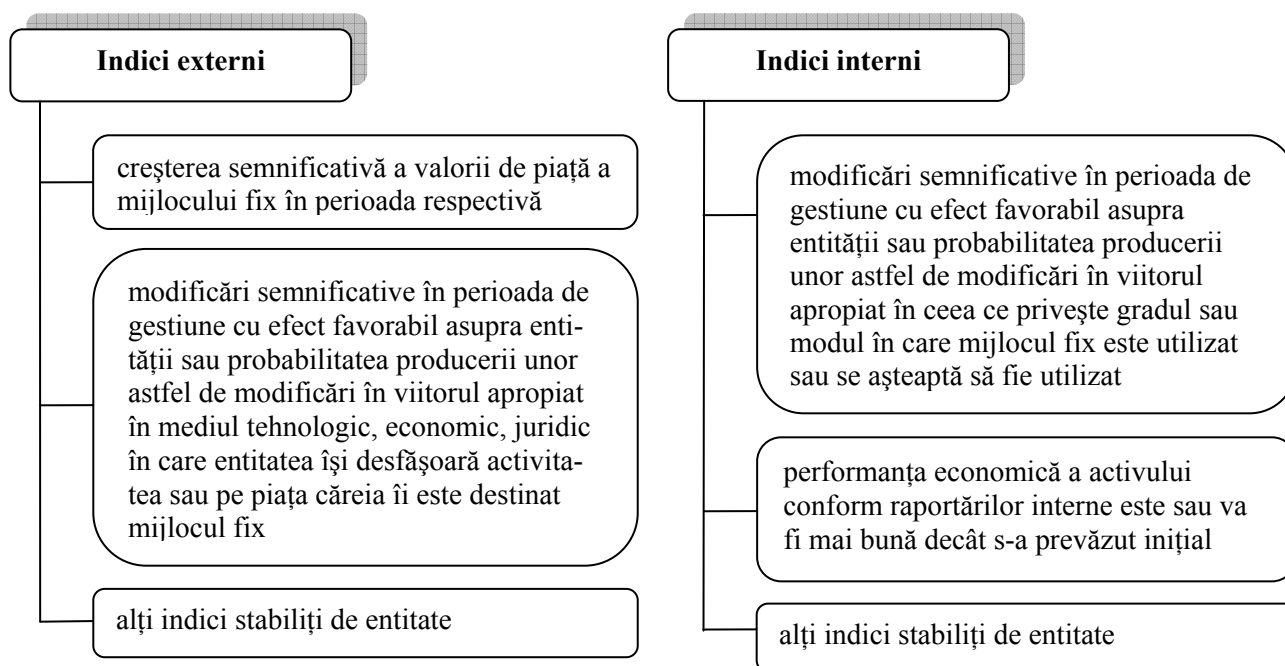


Fig.7. Prezentarea indicilor în funcție de sursa de informații, conform SNC.

Reluarea pierderii din depreciere a unui mijloc fix, conform SNC, se recunoaște în limita valorii contabile (după deducerea amortizării), care ar fi determinată cu condiția dacă nicio pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în perioadele anterioare. Deci, valoarea contabilă a mijlocului fix ce se datorează reluării unei pierderi din depreciere nu trebuie să depășească valoarea contabilă care ar fi fost determinată în cazul în care mijlocul fix nu s-ar fi depreciat. Reluarea pierderii din depreciere se înregistrează în funcție de metoda evaluării ulterioare a mijloacelor fixe aplicată de entitate (Fig.8).

Reluarea pierderii din depreciere pentru un mijloc fix evaluat la **valoarea contabilă** (la cost) se contabilizează ca corectare a valorii mijlocului fix și ca majorare a veniturilor curente. Conform politicilor contabile ale entității, corectarea valorii mijloacelor fixe anterior depreciate poate fi înregistrată ca:

1) diminuare a pierderilor din depreciere, dacă aceste pierderi se contabilizează la un cont separat

Dt 129 „Deprecierea mijloacelor fixe”

Ct 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate” 6216 „Venituri din reluarea pierderilor din deprecierea activelor imobilizate”; sau

2) majorare a costului corectat al mijlocului fix care substituie costul de intrare

Dt 123 „Mijloace fixe”

Ct 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate” 6216 „Venituri din reluarea pierderilor din deprecierea activelor imobilizate”.

După reluarea pierderii din depreciere a unui mijloc fix amortizabil, amortizarea aferentă acestuia trebuie ajustată și calculată în perioadele viitoare în baza valorii contabile corectate (majorate) a mijlocului fix.

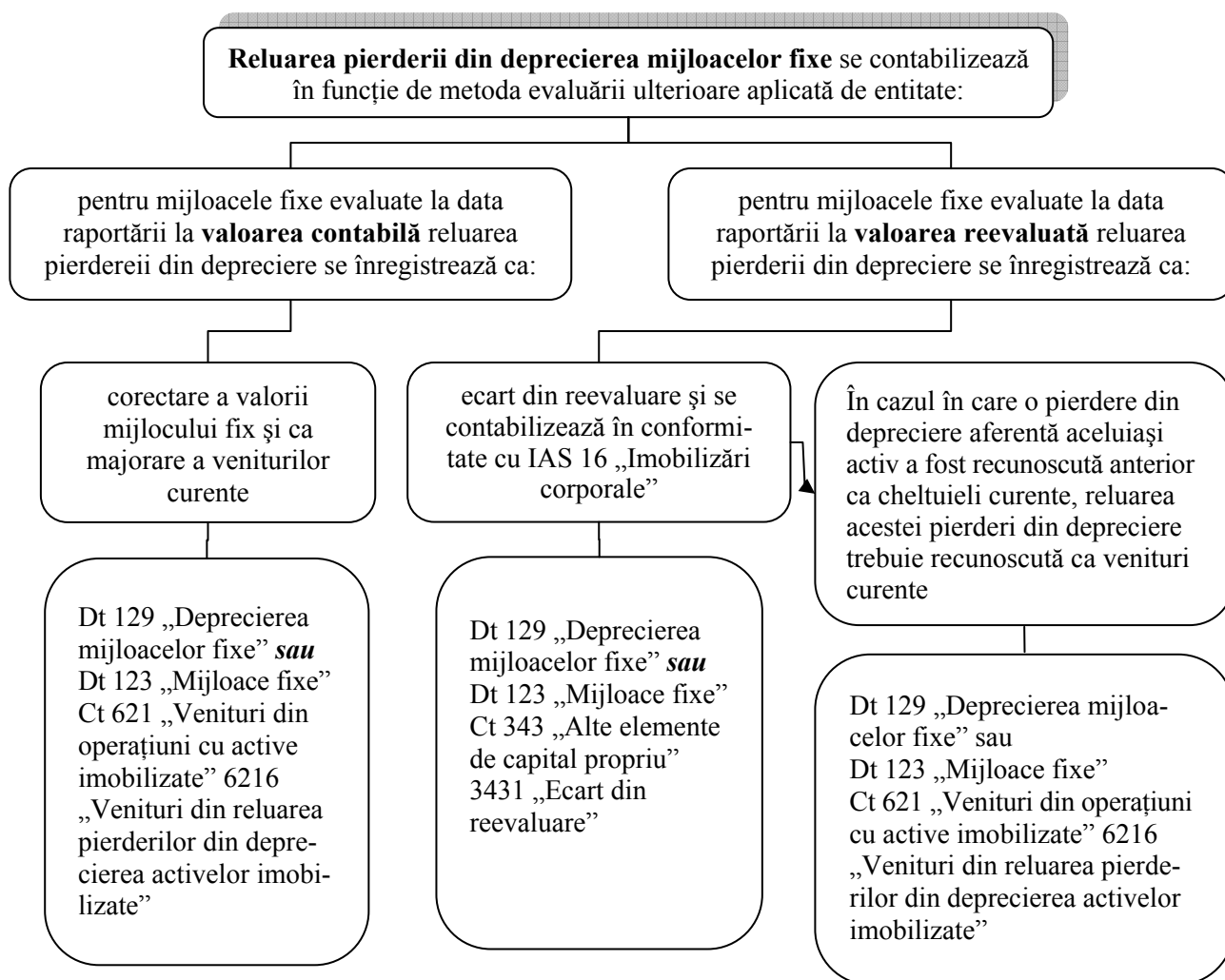


Fig.8. Înregistrările contabile ale reluării pierderii din deprecierea mijloacelor fixe conform SNC.

Exemplu: Entitatea „Galacom” SRL deține un utilaj de producție, a cărui valoare contabilă la 31.12.2015 este de 190 000 lei, durata de utilizare rămasă – 5 ani, valoarea reziduală fiind egală cu zero. În conformitate cu politicile contabile ale entității, evaluarea ulterioară a mijloacelor fixe se efectuează la cost, amortizarea se calculează prin metoda liniară, pierderile din depreciere se înregistrează la un cont separat.

La 31.12.2015 valoarea justă minus costurile de vânzare a utilajului constituie 180 000 lei.

La 31.12.2017 se determină valoarea justă minus costurile de vânzare a utilajului, care este egală cu 152 000 lei.

Conform datelor din acest exemplu, entitatea înregistrează la finele anului de gestiune 2015 o pierdere din deprecierea utilajului de 10 000 lei ($190\,000 - 180\,000 = 10\,000$) și în continuare calculează amortizarea lunară pentru următorii ani în mărime de 3 000 lei ($180\,000/5/12 = 3\,000$).

La finele anului 2017 amortizarea acumulată este de 72 000 lei ($(180\,000/5/12) \times 24 = 72\,000$). Valoarea contabilă este de 108 000 lei ($180\,000 - 72\,000 = 108\,000$). În timp ce valoarea justă este de 152 000 lei, deducem o apreciere a valorii utilajului. Reluarea pierderii se face în limita valorii contabile care ar fi determinată cu condiția dacă nicio pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută anterior, care în acest caz constituie 114 000 lei ($190\,000 - (190\,000/5/12 \times 24) = 114\,000$).

La 31.12.2017 entitatea recunoaște o reluare a pierderii din depreciere în sumă de 6 000 lei ($114\,000 - 108\,000 = 6\,000$).

Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice

Data	Conținutul operației	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
31.12.2015	Înregistrarea pierderii din deprecierea utilajului	10 000	7217	129
Anii 2016 – 2017, lunar	Înregistrarea amortizării lunare	3 000	821	124
31.12.2017	Înregistrarea reluării pierderii din deprecierea utilajului	6 000	129	6216
Anii 2018 – 2020, lunar	Înregistrarea amortizării lunare	3 167	821	124

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un mijloc fix contabilizat la **valoarea reevaluată** se tratează ca ecart din reevaluare și se contabilizează în conformitate cu IAS 16 „Imobilizări corporale”. Astfel, se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

Dt 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” sau Dt 123 „Mijloace fixe”

Ct 343 „Alte elemente de capital propriu” 3431 „Ecart din reevaluare”

În cazul în care o pierdere din depreciere aferentă aceluiași mijloc fix a fost recunoscută anterior ca cheltuieli curente, reluarea acestei pierderi din depreciere trebuie recunoscută ca venituri curente.

Dt 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” sau Dt 123 „Mijloace fixe”

Ct 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate” 6216 „Venituri din reluarea pierderilor din deprecierea activelor imobilizate”.

Exemplu. Entitatea „Galacom” SRL are un utilaj de producție cu costul de intrare de 1 000 000 lei. Durata de utilizare – 10 ani, pus în funcțiune de la 02.01.N. Metoda de amortizare liniară. Politica entității în ceea ce privește imobilizările corporale este să le reevalueze, conform IAS 16. La sfârșitul primilor doi ani de viață valoarea justă minus costurile vânzării este de 880 000 lei. După următorii doi ani, valoarea justă este 560 000 lei, iar costurile vânzării sunt 20 000 lei. După alți următori 2 ani, valoarea justă este 525 000 lei, costurile vânzării sunt 25 000 lei.

- 1) Amortizarea anuală calculată în primii 2 ani este de 100 000 lei $\left[100000 = \frac{1000000}{10} \right]$
- 2) Valoarea contabilă după 2 ani, adică la 31.12.N+1, este de 800 000 lei $\left[800000 = 1000000 - 200000 \right]$
- 3) La 31.12.N+1 ecartul din reevaluare este de 80 000 lei $\left[80000 = 880000 - 800000 \right]$
- 4) Amortizarea anuală calculată în următorii 2 ani după reevaluare este de 110 000 lei $\left[110000 = \frac{880000}{8} \right]$

- 5) Valoarea contabilă după următorii 2 ani, adică la 31.12.N+3, este de 660 000 lei
 $[660000 = 880000 - 220000]$
- 6) La 31.12.N+3 pierderea din depreciere este de 120 000 lei $120000 = 660000 - 540000$
- 7) Amortizarea anuală pentru următorii 2 ani este de 90 000 lei $90000 = \frac{540000}{6}$
- 8) Valoarea contabilă după următorii 2 ani, adică la 31.12.N+5, este de 360 000 lei
 $[360000 = 540000 - 180000]$
- 9) La 31.12.N+5 reluarea pierderii din depreciere $525\ 000 - 360\ 000 = 165\ 000$ lei
- 10) Amortizarea lunară pentru următorii 4 ani: $10938 = \frac{525000}{4} / 12$

Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice

Data	Conținutul operației	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
Anii N și N+1, lunar	Înregistrarea amortizării lunare	8 333	821	124
31.12.N+1	Înregistrarea ecartului din reevaluare	80 000	123	3431
Anii N+2 și N+3, lunar	Înregistrarea amortizării lunare	9 137	821	124
31.12.N+3	Înregistrarea pierderii din deprecierea utilajului (120 000 lei)	80 000	3431	129
		40 000	7217	129
Anii N+4 și N+5, lunar	Înregistrarea amortizării lunare	7 500	821	124
31.12.N+5	Înregistrarea reluării pierderii din deprecierea utilajului	40 000	129	6216
		125 000	123	3431
Anii N+6 – N+9, lunar	Înregistrarea amortizării lunare	10 938	821	124

Soldul contului 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” prezintă suma deprecierei acumulate aferente mijloacelor fixe existente în patrimoniu la data de raportare. Se indică în bilanța de verificare și în Cartea mare, dar nu se regăsește în bilanț, deoarece se scade din costul de intrare a mijloacelor fixe, determinându-se valoarea contabilă.

Revenind la IAS 36, important este să accentuăm faptul că valoarea contabilă a mijlocului fix va crește până la valoarea sa recuperabilă, dar fără a depăși valoarea netă contabilă pe care ar fi avut-o mijlocul fix dacă nu era depreciat. Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un mijloc fix trebuie recunoscută în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția cazului în care mijlocul fix este înregistrat la valoarea reevaluată, atunci când reluarea pierderii este tratată ca o creștere din reevaluare.

Concluzii

Scopul acestei cercetări nu a fost acela de a încerca rezolvarea într-o manieră exhaustivă a tuturor problemelor ce vizează deprecierea mijloacelor fixe. Acest obiectiv ar fi unul ireal și imposibil de atins. Cercetarea prezintă a avut ca obiectiv examinarea și expunerea paradigmei contabilității deprecierei mijloacelor fixe în baza SNC, precum scoaterea în evidență a similitudinilor și neconcordanțelor cu IFRS.

Deci, am putea afirma că ambele cadre de reglementare (SNC și IFRS) cer verificarea existenței indicatorilor privind deprecierea activelor și, dacă este cazul, calculul unei valori ca bază de referință pentru compararea valorii contabile. Întocmai calculul valorii de referință și prezintă distincția principală dintre aceste reglementări. SNC cer determinarea doar a valorii juste minus costurile vânzării, în timp ce IFRS cer determinarea valorii de recuperare, obținută nu doar luându-se în calcul valoarea justă minus costurile vânzării, dar și valoarea de utilizare. Credem că este o acțiune explicabilă și înțeleasă, atâta timp cât este dificil, în condițiile actuale de dezvoltare a economiei naționale, să se facă, pe ipoteze raționale și documentate, proiecțiile de fluxuri viitoare din utilizarea activului cu aplicarea unei rate de actualizare adecvate.

În ceea ce privește gradul de armonizare între IAS 36 „Deprecierea activelor” și prevederile referitoare la deprecierea mijloacelor fixe conform reglementărilor naționale, concluzionăm că avem o similitudine majoră între acestea.

Referințe:

1. Legea contabilității, nr.113-XVI din 27.04.2007 / <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/lawcontabil>
2. Standarde Internaționale de Raportare Financiară, recepționate la 03 noiembrie 2015 / <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>
3. Standarde Internaționale de Raportare Financiară - IFRS. Fundația IFRS. - Ed. a 7-a, rev. - București: CECCAR, 2015.
4. Ordinul Ministrului Finanțelor nr.118 din 6 august 2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate, cu modificările și completările ulterioare / <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>
5. Planul General de conturi contabile / <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/plannew>

Prezentat la 19.04.2016