

## CÂTEVA ASPECTE PRIVIND STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE “DEPRECIEREA ACTIVELOR”

**Gabriela IGNAT**

U.S.A.M.V. Iasi

e-mail: igabi@univagro-iasi.ro

*International Accounting Standard IAS 36, Impairment of Assets, is the first accounting standard that deals comprehensively with the impact of a decline in value in assets. IAS 36 became operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 July 1999.*

*Prior to the publication of IAS 36, standards such as IAS 16, Property, Plant and Equipment, IAS 28, Accounting for Investments in Associates, and IAS 31, Financial Reporting of Interests in Joint Ventures, included principles for recognizing impairment losses but no detailed guidance was given on how these losses should be measured.*

*Financial statements exhibit reliability when amounts are stated in a prudent manner. The objective of IAS 36 is to prescribe the procedures applied by an enterprise to ensure that each asset is not overstated beyond the amount expected to be recovered through use or sale of the asset.*

*Impairment is assessed as at each balance sheet date on the basis of the best set of information available to the enterprise and, subject to the application of materiality, the accounting standard will apply even if management consider that any impairment loss existing as at balance sheet date is likely to reverse subsequently.*

*The objective of this Standard is to prescribe the procedures that an entity applies to ensure that its assets are carried at no more than their recoverable amount. An asset is carried at more than its recoverable amount if its carrying amount exceeds the amount to be recovered through use or sale of the asset. If this is the case, the asset is described as impaired and the Standard requires the entity to recognise an impairment loss. The Standard also specifies when an entity should reverse an impairment loss and prescribes disclosures. IAS 36 requires each asset to be assessed for an indicator of impairment. When there is an indication that an asset may be impaired, RA is estimated for each asset. In many cases however, it may not be possible to estimate RA of a stand-alone asset, for example when the asset does not generate cash inflows from continuing use that are largely independent of those from other assets. In such a case, RA is estimated in respect of the cash-generating unit to which the asset belongs. A cash-generating unit (CGU) is the smallest identifiable group of assets that generates cash inflows from continuing use that are largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets. The standard provides the following examples of a cash-generating unit: A mining enterprise owns a private railway to support its mining activities. The private railway could be sold only for scrap value and the private railway does not generate cash*

*inflows from continuing use that are largely independent of the cash inflows from the other assets of the mine.*

**Keywords:** *deprecierea activelor, valoarea recuperabila, tratament contabil, fondul comercial, rata de actualizare.*

Armonizarea contabilității pe plan mondial implică existența unui sistem al regulilor internaționale de organizare și conducere a contabilității, adaptat specificului fiecărei țări și fiecărei unități. Standardele Internaționale de Contabilitate formează un cadru general de principii, ceea ce le face mai ușor de înțeles și aplicat și foarte ușor de adaptat.

Standardele Internaționale de Contabilitate constituie limbajul mondial de raportare financiară, iar pentru România, o importanță chiar și mai mare a avut-o recomandarea Comisiei Europene referitoare la necesitatea ca toate societățile cotate din Uniunea Europeană să întocmească, situații financiare consolidate, utilizând prevederile din Standardele Internaționale de Contabilitate din țara în care se aplică.

Utilizarea prevederilor Standardelor Internaționale de Contabilitate în România, a devenit o necesitate datorită următorilor factori: armonizarea contabilă este calea tranziției către integrarea în Uniunea Europeană; importanța accesului societăților românești la piețele de capital transfrontaliere; posibilitatea accesului produselor românești la comerțul internațional, cu anumite facilități; privatizarea rapidă și eficientă; asigurarea cu informații și tehnologie de vârf; necesitatea înțelegerii modului în care practicile locale se compară, sau pot fi comparate cu normele internaționale, prin asistență de specialitate din țările membre ale Uniunii Europene.

De aceea este necesară existența unor informații financiare de înaltă calitate, care să aibă anumite caracteristici îndeplinite, în special să fie comparabile, astfel încât, performanțele financiare ale unor companii diferite, care lucrează în același sector de activitate, să fie raportate utilizând aceleași principii contabile.

## MATERIAL ȘI METODĂ

Obiectivul Standardului IAS 36 Deprecierea activelor este de a prescrie procedurile pe care o întreprindere le aplică pentru a se asigura că activele ei nu sunt înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor recuperabilă. Un activ este înregistrat la o valoare mai mare decât valoarea recuperabilă dacă valoarea sa contabilă depășește valoarea recuperabilă din folosirea sau vânzarea activului. Dacă există o astfel de situație, activul este descris ca depreciat și Standardul impune întreprinderii să recunoască o pierdere din depreciere.

Standardul specifică, de asemenea, când o întreprindere trebuie să reia o pierdere din depreciere și recomandă prezentarea anumitor informații referitoare la activele depreciate. Ca și regulă generală, un activ este depreciat atunci când valoarea sa contabilă depășește valoarea recuperabilă.

O întreprindere trebuie să stabilească la data fiecărui bilanț contabil dacă există vreun indiciu potrivit căruia un activ poate fi depreciat. Dacă orice astfel de indiciu există, întreprinderea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului.

## REZULTATE ȘI DISCUȚII

Norma IAS 36, ”Deprecierea activelor” nu se aplică activelor pentru care există norme în care este tratată și problema deprecierei acestora. În această categorie intră stocurile, contractele de execuție, activele ce rezultă din beneficiile angajaților și instrumentele financiare.

Unele active își consumă avantajele dintr-o dată, valoarea lor fiind trecută pe cheltuieli, în tip ce altele, cum ar fi imobilizările necorporale și corporale își consumă avantajele economice treptat, iar acest consum este reflectat în contabilitate prin cheltuielile cu amortizarea.

La un moment dat se poate observa că avantajele economice asociate unui activ sunt mult mai mici decât cele estimate inițial. În acest caz o întreprindere nu mai poate reflecta în bilanț activul respectiv la valoarea contabilă netă, ci va trebui să țină seama de pierderea de valoare.

De aceea, la fiecare dată de închidere, întreprinderea trebuie să aprecieze dacă există un indiciu ce arată că un activ a putut pierde din valoare. Existența unui astfel de indiciu implică estimarea valorii recuperabile a activului, adică valoarea cea mai mare dintre prețul net de vânzare și valoarea de utilitatea activului în cauză.

Uneori este imposibilă detreminarea valorii recuperabile a unui activ luat izolat, cum ar fi activele care nu generează intrări de trezorerie decât în combinație cu alte active sau grupuri de active. În acest caz trebuie determinată valoarea recuperabilă a unității generatoare de trezorerie (UGT-ul reprezintă cel mai mic grup de active ce include activul în cauză și care generează intrări de trezorerie din folosirea sa continuă, independente de intrările de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.) care aparține activului.

Valoarea contabilă a unei UGT se determină prin însumarea valorii nete contabile a activelor care pot fi direct atribuibile sau afectate pe o bază rațională, și permanentă la unitatea generatoare de trezorerie și care vor genera intrările viitoare de trezorerie estimate cu ocazia determinării valorii de utilitate a unității generatoare de trezorerie.

Pentru determinarea valorii recuperabile a UGT-ului se pot lua în considerare unele datorii contabilizate (dacă cesiunea unei unități ar impune cumpărătorului preluarea datoriei). În acest caz, prețul net de vânzare al unității este prețul de vânzare estimat al ansamblului activelor ce compun unitatea respectivă împreună cu datoriile, din care sunt deduse costurile de ieșire. Dacă valoarea recuperabilă poate fi determinată și fără luarea în considerație a acestor datorii, atunci ele vor afecta prin scădere valoarea contabilă a UGT.

Fondul comercial generat de o achiziție reprezintă o plată făcută de dobânditor, fiind determinată de anticiparea avantajelor economice viitoare. Aceste avantaje pot să rezulte din sinergia dintre activele identificabile achiziționate sau dintre activele care, luate individual nu pot fi recunoscute în situațiile financiare.

Fondul comercial nu generează fluxuri de trezorerie în mod independent de alte active sau grupuri de active și de aceea nu se poate determina valoarea recuperabilă a acestuia, considerat ca un activ individual.

În măsura în care fondul comercial este recunoscut în situațiile financiare, întreprinderea trebuie să efectueze un test de la bază la vârf, care presupune parcurgerea următoarelor etape: se stabilește dacă valoarea contabilă a fondului comercial poate fi alocată pe o bază rezonabilă asupra UGT analizate; se compară apoi valoarea recuperabilă a UGT cu valoarea contabilă netă a fondului comercial alocat și se recunoaște pierderea din depreciere; acest pas trebuie efectuat chiar dacă valoarea contabilă a fondului comercial nu poate fi alocată pe o bază rezonabilă unității generatoare de trezorerie.

## CONCLUZII

Varianta propusă de IAS 36 este potrivită din perspectiva apropierii de realitatea economică, dar și din perspectiva calculului indicatorilor financiari.

Pentru UGT, o pierdere de valoare trebuie să fie contabilizată dacă și numai dacă valoarea sa recuperabilă este mai mică decât valoarea sa contabilă.

Fondul comercial nu generează fluxuri de trezorerie în mod independent de alte active sau grupuri de active și de aceea nu se poate determina valoarea recuperabilă a acestuia, considerat ca un activ individual.

În concluzie, înregistrarea ajustărilor de valoare a activelor reprezintă un instrument esențial al managementului financiar al companiilor, datorită rolului important pe care îl au în întărirea situației financiare și în reducerea vulnerabilității acestora în fața diferiților factori de risc inerenți economiei de piață.

## BIBLIOGRAFIE

1. Bruno Bachy, 2005 - Analyse financière des comptes consolidés, Normes IAS, Ed. Dunod
2. Mailett Catherine , 2005 –Les norms cotables internationals, IAS, IFRS, Ed Foucher
3. XXX, 2006 - Les normes comptables internationales IAS/IFRS ,Editions Foucher
4. [www.ec.europa.eu/](http://www.ec.europa.eu/)
5. [www.iasb.org](http://www.iasb.org)