
Politici și practici contabile aplicabile pentru deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie

Marinela - Daniela MANEA,
Universitatea Valahia din Târgoviște,
E-mail: m_manea7@yahoo.com

Rezumat

La nivel european, începând cu anul 2005, Comisia Europeană alături de Federația Internațională a Contabililor (International Federation of Accountants – IFAC) a promovat aplicarea contabilității de angajamente în sectorul public și, implicit, trecerea de la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente, precum și elaborarea situațiilor financiare pe baza Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS). IPSAS au ca punct de plecare Standardele Internaționale de Raportare Financiară (International Financial Reporting Standards – IFRS) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Board – IASB). Cerințele Standardul IPSAS 21 „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie” au fost elaborate în conformitate cu această politică. Practicile diferențiate aplicabile în sectorul public în raport cu cel privat ne-au condus la analiza soluțiilor propuse de IPSAS 21 tocmai pentru a înțelege și aprofunda conceptele și mecanismele proprii deprecierei activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie. Fără a neglija realitatea practicii contabile românești din sectorul public, vom parcurge gradual etapele măsurării și recunoașterii pierderilor din depreciere aferente activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie, proprii entităților publice.

Cuvinte-cheie: Sector public, active non-generatoare de numerar, pierdere de valoare, valoare recuperabilă.

Clasificare JEL: H83.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Manea, M.D. (2016), Accounting policies and practices applicable for the impairment of assets that generate income other than cash flows, Audit Financiar, vol. XIV, no. (139)/2016, pp. 763-770, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/139/763

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/139/763>

Introducere

Comunitatea financiară internațională recunoaște necesitatea convergenței către un singur set de standarde de contabilitate IFRS – IPSAS care ar permite realizarea unei baze comune pentru raportare în toate țările, cu implicații asupra reducerii costurilor deoarece profesioniștii contabili, analiștii financiari, investitorii și organismele de reglementare nu ar mai trebui să convertească sau să reconcilieze situațiile financiare dintr-un set de standarde în alt set de standarde. În ceea ce privește raportarea financiară a entităților din sectorul public românesc, cea tradițională (Tiron-Tudor, 2012) avea în prim plan bugetul drept componentă de bază a setului de situații financiare, conformitatea cu regulile și reglementările bazându-se pe principiile contabilității pe bază de numerar. În ultimele decenii, pentru a face față mediului economic în continuă schimbare, instituțiile publice au făcut trecerea la contabilitatea de angajamente care asigură transparența, responsabilitatea, comparabilitatea datelor și a rapoartelor, informații detaliate asupra costurilor utile în facilitarea gestiunii axate pe rezultate, concomitent cu îmbunătățirea eficacității și a eficienței entităților în cauză. De asemenea, se asigură o evaluare pertinentă a responsabilităților la nivelul tuturor resurselor pe care instituția publică le gestionează.

Contabilitatea pe bază de angajamente (CE, 2013) este singurul sistem de informare general acceptat care oferă o imagine completă și fiabilă a situației financiare și economice, precum și a performanței unei administrații publice, prezentând integral activele și pasivele, precum și veniturile și cheltuielile unei entități, pentru perioada la care se referă conturile și în momentul în care sunt închise. Fiind mai pertinentă din punct de vedere economic decât contabilitatea de casă, actualul cadru contabil pentru monitorizarea fiscală în UE, SEC 95, este pe bază de angajamente. În plus, în vederea supravegherii bugetare, se înregistrează în ultima perioadă o tranziție către Standarde Europene Armonizate de Contabilitate pentru Sectorul Public (EPSAS) din nevoia raportării unor date fiscale comparabile complete și credibile între statele membre UE.

1. Stadiul cunoașterii în domeniul depreciării activelor

Contabilitatea românească, înaintea armonizării cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară

(IFRS), considera necesară evaluarea elementelor patrimoniale la patru momente și anume: la intrarea în patrimoniu, la inventariere, la închiderea exercițiului și la ieșirea din patrimoniu. Deprecierea de valoare era soluționată prin intermediul structurilor contabile de natura amortismentelor și provizioanelor. Pentru măsura deprecierei de valoare reversibile, potrivit normelor contabile românești, atenția se orea asupra evaluării la inventariere.

Evaluarea activelor (Ristea ș.a., 2004), la inventar, pune accentul, mai ales în practică, pe latura cantitativă decât pe cea calitativă. Cu ocazia inventarierii evaluarea activelor imobilizate se făcea la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită și valoare de inventar stabilită în funcție de utilitatea bunului în entitate, de starea fizică a acestuia și de prețul pieței. Standardele Internaționale de Raportare Financiară tratează diferit problematica deprecierei; s-a indus termenul de valoare depreciabilă (deprival value) cu altă semnificație decât cea uzitată de practica românească. Se considera necesar reflectarea unui activ în situațiile financiare la o valoare care să nu depășească suma recuperabilă obținută din utilizarea acestuia sau tranzacționarea pe o piață activă. Și aceasta deoarece, în practică, în multe jurisdicții europene, deși existau obligații statutare de a compara valoarea contabilă a activelor cu valoarea de piață a acestora, cerințele nu erau aplicate neapărat riguros. Mai mult, anumite jurisdicții, în mod special cele cu tradiție legislativă britanică, nu impuneau reflectarea deprecierei, decât dacă se făcea în mod permanent și pe termen lung.

Abordarea mult mai riguroasă a standardelor IFRS reflectă faptul că autoritățile de reglementare au devenit conștiente că acesta a fost un domeniu neglijat în raportarea financiară. Astfel, la data bilanțului, în conformitate cu prevederile internaționale se compară valoarea contabilă a activului imobilizat cu valoarea justă și valoare de utilizare. Dacă cea mai mare dintre aceste valori viitoare este mai mică decât valoarea contabilă, se recunoaște o depreciere pentru diferența dintre acestea.

Conceptul deprecierei de valoare a fost preluat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public din cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) din practica IFRS tocmai pentru a asigura o mai bună și credibilă reflectare a valorii unui activ, la data bilanțului, în situațiile financiare ale unei entități publice. Standardul IPSAS 21 „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât

cele de trezorerie¹ prescrie toate procedurile aplicabile activelor unei entități publice generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie pentru a se asigura recunoașterea eventualelor pierderi din depreciere. Astfel, la data bilanțului, în conformitate cu prevederile internaționale se compară valoarea contabilă a activului fix cu valoarea justă și valoarea de utilizare. Dacă cea mai mare dintre aceste valori este mai mică decât valoarea contabilă, se recunoaște o depreciere pentru diferența dintre acestea.

Aplicarea testului deprecierei nu se face la întâmplare și nu tuturor activelor unei entități publice. Se consideră necesar ca entitatea publică să facă teste de depreciere atunci când există semne că un activ ar putea fi depreciat. De asemenea, cerința ca posibilele depreciere să fie calculate pentru toate activele la fiecare dată a bilanțului nu este una obligatorie, acest fapt ar presupune într-adevăr o activitate foarte laborioasă pentru multe entități publice. Este vorba, mai degrabă, de existența unor condiții care ar putea sugera un risc sporit de depreciere ce trebuie evaluat. Astfel, la data bilanțului este necesară identificarea acelor active care, potrivit condițiilor considerate, pot fi depreciate. Existența condițiilor, a indiciilor respective nu implică neapărat o depreciere, totuși entitatea va trebui să analizeze valoarea recuperabilă a respectivelor active.

Cum testul deprecierei este un proces complex și, pentru unele entități destul de costisitor, în măsurarea valorii recuperabile se va aplica **principiul pragului de semnificație**. Dacă în exercițiile precedente pentru activul supus analizei s-a stabilit o *valoare recuperabilă semnificativ mai mare decât valoarea contabilă netă și pentru intervalul de timp scurs indiciile că activul a pierdut din valoare nu constau în evenimente care să inducă la reducerea acestei diferențe, atunci nu este necesară reestimarea valorii recuperabile*.

Exemplificare: Consiliul local X deține o clădire construită în 1983 cu destinația *clădire pentru birouri*. În anul 2013 clădirea avea o valoare justă minus costurile de vânzare de 75.000 lei, valoarea de utilizare estimată în baza costului de înlocuire amortizat 80.000 lei, iar valoarea contabilă netă era de 60.000 lei. Cum valoarea recuperabilă devansează valoarea contabilă cu 20.000 lei iar în următorii doi ani nu au avut loc evenimente care să conducă la aprecieri potrivit cărora activul ar fi înregistrat modificări semnificative ale valorii de piață, respectiv valorii de utilizare, la finele exercițiului bugetar 2015 nu este necesară reestimarea valorii recuperabile a clădirii.

2. Metodologia de cercetare

În procesul de aderare a României la UE, pentru îndeplinirea angajamentelor asumate de convergență și de implementare a acquis-ului comunitar, normalizatorii contabili români au inițiat o reformă a contabilității publice românești, astfel încât cadrul juridic național s-a îmbogățit în timp prin introducerea de noi reglementări contabile. Pentru simplificare, reglementările aplicabile sectorului public au fost armonizate cu cele ale sectorului privat în ceea ce privește planul de conturi și setul de situații financiare ca structură și conținut, procesul de reformă fiind însă departe de a se finaliza. În acest context, intenția noastră de a identifica măsura în care normalizatorii români au preluat în legislația națională prevederile standardului IPSAS 21 „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie” a generat întrebări precum: Sunt pregătite autoritățile publice din România să implementeze IPSAS? Profesioniștii contabili ce activează în instituțiile publice românești sunt familiarizați cu concepte precum active nemonetare, valoare recuperabilă a serviciului, valoare justă etc.?

Pentru a răspunde întrebărilor de mai sus am efectuat o cercetare de tip normativ prezentând gradual etapele măsurării și recunoașterii pierderilor din depreciere aferente activelor non-generatoare de fluxuri de numerar potrivit IPSAS 21 și posibilitatea adoptării unui limbaj comun între standard și legislația românească.

3. Identificarea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de numerar din sectorul public ce pot fi depreciate

Pentru identificarea activelor depreciate standardul prevede un set de indicii de depreciere potențială și sugerează că acestea reprezintă o listă minimă de factori ce se vor lua în considerare. Entitatea ar putea identifica și alți indicatori ai deprecierei pe lângă cei menționați de standard, lista acestora nefiind exhaustivă. La o primă analiză se vor lua în considerare semnale, criterii de depreciere grupate în: **criterii externe și criterii interne**.

Criteriile sau indiciile externe sunt, în principal, rezultatul unor rupturi în mediul tehnologic cu efecte negative asupra utilității de serviciu a activelor, a scăderii nivelului de utilizare urmare a apariției pe piață de active noi, mult mai performante, a modificărilor semnificative pe termen lung apărute în mediul legislativ sau în politica guvernamentală cu efecte adverse asupra entității. Indiciile interne sunt generate de uzura, respectiv degradarea nivelului de servicii preconizate a fi furnizate de activ, modificări apărute în modul de utilizare, respectiv o diminuare pe termen lung a cererii pentru serviciile activului, cu efecte negative asupra entității etc. Este vorba despre toate informațiile interne care conduc la ideea că, în viitor, performanțele activului vor fi mai mici. Dintre cele două categorii de surse o pondere importantă și o atenție deosebită necesită criteriile sau sursele externe care sunt exterioare entității, nu pot fi influențate de aceasta și de conducere.

Legislația românească, armonizată cu standardele IPSAS, prin OMFP 1.917/2005 actualizat, nu face o departajare a setului de indicii de depreciere potențială în interne și externe, ci doar le enumeră la paragraful 1.2.6. *Ajustări pentru deprecierea activelor fixe*, astfel: deteriorarea fizică, încetarea cererii/nevoii de servicii furnizate de activul fix, decizia de încetare a construcției activului, performanța inferioară a activului față de cea inițial preconizată, modificări de tehnologie sau legislație în domeniu. Nu este singura situație în care normalizatorul român nu se apleacă în detaliu asupra unor aspecte tratate de standard cu multă rigurozitate și cu exemplificări pe măsură.

În ceea ce privește posibilitatea acordată de IPSAS 21 de a opta, în stabilirea valorii recuperabile, între două valori, admitem că aceasta nu este deloc întâmplătoare. Se consideră că entitatea își poate recupera valoarea activelor sale prin utilizare sau valorificare pe piață. Oricum, măsurarea celor două valori este un proces complex, pentru multe entități destul de costisitor, bazat pe estimări proprii managementului și cu o puternică încărcătură subiectivă, care se reflectă și asupra certitudinii și credibilității datelor obținute.

4. Măsurarea valorii recuperabile a serviciului. Certitudini și incertitudini

Aplicarea testului de depreciere activelor imobilizate pentru care, la sfârșitul perioadei de raportare, există

indicii ale unei eventuale pierderi de valoare presupune măsurarea valorii recuperabile a serviciului. Potrivit standardelor, o entitate are două posibilități evidente de a recupera valoarea activelor sale: prin valorificare pe o piață activă sau prin utilizare (în urma unor ample dezbateri, care au conchis că atât ipotezele întâlnite pe piață, cât și modelările proprii entității nu asigură o veridicitate deplină, motiv pentru care s-a optat între maximum celor două agregate în concordanță și cu comportamentul probabil al conducerii).

De regulă, este mai facil a se determina valoarea justă minus costurile de vânzare decât valoarea de utilizare. Din definiția dată de standard, valoarea justă minus costurile de vânzare este valoarea ce se poate obține din vânzarea unui activ de bunăvoie în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, din care se deduc costurile de cedare. Fiind măsurată pe piață, unde se întâlnește oferta vânzătorului cu cererea cumpărătorului, estimarea valorii juste minus costurile de cedare se realizează de cele mai multe ori cu certitudine pentru entitate. Obiectivul entității este acela de a identifica pe piață valoarea justă a activului imobilizat din care să deducă costurile aferente scoaterii din uz. În economii caracterizate prin existența de piețe specializate pentru active nu se vor întâmpla dificultăți semnificative, valoarea justă fiind relativ facil de estimat pentru entitate. În schimb, deși IFRS/IPSAS folosesc frecvent noțiuni precum valoare justă și piață activă, realitatea economiei românești demonstrează că, pentru majoritatea activelor, nu există piețe active unde am putea evalua acest agregat.

Este însă posibil să se determine valoarea justă minus costurile de vânzare chiar dacă activul nu este tranzacționat pe o piață activă. În aceste situații entitatea va analiza informațiile de care dispune referitoare la eventualele tranzacții din trecut, cu active similare, pentru care se cunosc prețurile de vânzare pe piață; de asemenea, dacă există oferte făcute pentru active similare iar prețurile se situează la valori aproximativ apropiate se poate face o estimare a valorii juste nete.

Fără intenția de a concluziona, în multe cazuri, noțiunea de valoare justă nu cunoaște decât o singură realitate: valoarea de piață. Aceasta nu reprezintă însă decât una dintre modalitățile de măsurare a valorii juste, cea care asigură și cea mai mare obiectivitate deoarece este bazată pe informații exterioare entității, pe care aceasta nu le poate influența în vreun fel.

Utilizarea unei tehnici de evaluare constituie o metodă alternativă de evaluare, în lipsa unui preț stabilit pe piață. Se pot întâlni două abordări, și anume:

- prima este cea proprie metodei analogiei, care constă în a apela la valoarea de piață a unui activ similar, prezentând caracteristici identice sau cel puțin asemănătoare cu cele ale activului supus analizei;
- cea de-a doua abordare este proprie valorizării unui activ folosind tehnica modelării. Metoda stabilirii valorii unui bun prin analogie sau similitudine este, din punct de vedere teoretic, valabilă dar, în practică, acest lucru este dificil de realizat în măsura în care noțiunea de *caracteristici similare* este de cele mai multe ori greu de stabilit și demonstrat.

Deși în IPSAS nu există un echivalent pentru IFRS 13 *Evaluarea valorii juste*, conform politicii stabilite de convergență între IPSAS și IFRS, valoarea justă ar trebui să fie estimată într-o manieră care să fie în concordanță cu IFRS.

În schimb, legislația românească consideră că valoarea justă se determină doar pe baza unor evaluări realizate de profesioniști evaluatori, membrii ai unui organism profesional în domeniu. Diferențele de abordare între prevederile IPSAS și reglementările românești în domeniu au generat în practica contabilă autohtonă numeroase lacune în ceea ce privește informațiile deținute de profesioniștii contabili, care nu își vor asuma modelări ale valorii juste câtă vreme organismele de reglementare nu favorizează un astfel de comportament, creând un vid de aplicabilitate al prevederilor IPSAS în arealul românesc.

Revenind la modelarea valorii recuperabile a serviciului potrivit IPSAS, uneori nu este posibilă determinarea valorii juste minus costurile de cedare „din cauza absenței unei baze pentru estimarea credibilă a sumei ce s-ar putea obține din vânzarea activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză”. În aceste situații, se impune măsurarea valorii de utilizare, care implică estimări bazate în majoritatea cazurilor pe valori subiective. În plus, mărirea acesteia fiind specifică fiecărei entități, prin modelări proprii, are un grad mult mai ridicat de subiectivitate și este, de asemenea, mai greu de validat.

IPSAS 21 prevede că valoarea de utilizare a unui activ generator de fluxuri nemonetare este valoarea

actualizată a **serviciului potențial** rămas al activului. Standardul oferă apoi îndrumări suplimentare asupra a trei metode de estimare a serviciului potențial rămas:

- abordarea prin costul de înlocuire net;
- abordarea prin costul de înlocuire;
- abordarea prin unitățile de servicii.

Abordarea prin cost, proprie Standardelor de Evaluare (ANEVAR, 2015, IE 2, 2012) și asimilată în prevederile IPSAS ar solicita profesioniștilor contabili români cunoștințe minime de evaluare, precum și interpretări și estimări importante. În plus, tehnica de modelare a costului de înlocuire/restaurare al potențialului brut de servicii al unui activ nemonetar este dificil de aplicat și nu se află la îndemâna practicienilor din sectorul public românesc, încorsetați între reglementări rigide și lipsa de viziune și implicare în ceea ce privește creativitatea contabilă.

5. Recunoaștere și evaluare privind pierderile de valoare din depreciere pentru active care generează alte fluxuri decât cele de trezorerie

5.1. Abordarea pierderii din depreciere în varianta IPSAS 21

Aplicarea testului deprecierei și măsurarea valorii recuperabile a serviciului au ca finalitate identificarea unei eventuale pierderi din depreciere pentru activul supus analizei și **recunoașterea** acesteia în situațiile financiare. În **evaluarea** unei pierderi din depreciere se măsoară ecartul dintre valoarea contabilă netă, mai mare, și valoarea recuperabilă a serviciului, mai mică, cu respectarea prevederilor paragrafului 52 al IPSAS 21 „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie” care consideră că „*dacă și numai dacă valoarea recuperabilă a serviciilor unui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă, valoarea contabilă trebuie redusă pentru a fi egală cu valoarea recuperabilă a serviciilor. O astfel de reducere reprezintă o pierdere din depreciere.*”

Exemplificare: Se consideră un echipament medical cu o valoare contabilă brută de 100.000 lei, amortizare cumulată 30.000 lei pentru care s-au analizat diferite

ipoteze privind valoarea de utilizare, respectiv valoarea justă minus costuri de vânzare. În tabelul de mai jos s-au

conturat consecințele necesității constatării sau nu a unor pierderi de valoare, astfel:

| Tabelul 1. Pierderi de valoare - diferite ipoteze | | |
|---|---------------------------|------------------------------|
| Ipoteze | Depreciere | Valoarea activului în bilanț |
| Ipoteza 1 | | |
| Valoare justă netă = 80.000 Valoare justă netă > Valoare netă contabilă | Activul nu este depreciat | 70.000 |
| Ipoteza 2 | | |
| Valoare justă netă = 60.000 Valoare de utilizare = 65.000 Valoare recuperabilă = 65.000 | Depreciere de 5.000 lei | 65.000 |
| Ipoteza 3 | | |
| Valoare justă netă = 60.000 Valoare de utilizare = 50.000 Valoare recuperabilă = 60.000 | Depreciere de 10.000 lei | 60.000 |
| Ipoteza 4 | | |
| Valoare justă netă = 60.000 Valoare de utilizare = 75.000 Valoare recuperabilă = 75.000 | Activul nu este depreciat | 70.000 |

Sursa: Prelucrările autorului

Pierderea din depreciere astfel măsurată va fi recunoscută potrivit paragrafului 54 al IPSAS 21 „o pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat în surplus sau în deficit”. IPSAS 21 subliniază la paragrafele 54, respectiv 69 obligativitatea recunoașterii pierderii din depreciere prin debitarea unui cont de cheltuieli și a casării pierderii din depreciere prin creditarea unui cont de venituri. Nu se face însă o precizare strictă privind conturile ce intră în corespondență, dar se impune ca **valoarea contabilă a activului să fie ajustată**.

Exemplificare: O instituție publică din sănătate deține un aparat specializat achiziționat în exercițiul N la prețul de 50.000 lei. S-a stabilit pentru acesta o durată de viață de 10 ani. Pentru perioada N - N+5, pe baza rapoartelor interne întocmite de entitate, valoarea de utilizare este măsurată la 16.500 lei. La sfârșitul exercițiului N+5, în baza condițiilor existente pe piață și a unor indicii potrivit cărora activul ar putea fi depreciat, s-a estimat o valoare justă minus costurile de vânzare de 18.000 lei. Aplicând testul de depreciere, la sfârșitul exercițiului N+5 situația se prezintă astfel:

Valoare contabilă netă 50.000 – [(50.000/10 ani) x 6] = 20.000 lei
Valoare justă minus costuri de vânzare = 18.000 lei
Valoare de utilizare = 16.500 lei
Valoare recuperabilă a serviciului = 18.000 lei
Cum valoarea contabilă netă devansează valoarea recuperabilă a serviciului, se recunoaște pentru aparat, în conformitate cu prevederile IPSAS, o pierdere din depreciere de 2.000 lei prin ajustarea directă a contului de activ astfel:

| | | | |
|-------------------------------------|---|---|-----------|
| Cheltuieli cu deprecierea activelor | = | Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații | 2.000 (1) |
|-------------------------------------|---|---|-----------|

Metoda ajustării valorii activelor renunță parțial, pentru activele depreciate, la costul istoric ca bază de evaluare. Exemplul de mai sus a utilizat tehnica înregistrării deprecierei de valoare ajustând valoarea activului direct, prin creditarea contului de activ corespunzător.

Aplicarea testului de depreciere se realizează, în

concepția IPSAS, în momentul în care entitatea decide dacă este oportună menținerea activelor sale în contabilitate la cost istoric sau dacă se schimbă baza de evaluare.

În schimb, practica românească folosește pentru recunoașterea pierderilor de valoare temporare structura de *ajustări pentru deprecieri*, utilizând pentru evidențierea depreciilor conturi rectificative, activele fiind menținute în situațiile financiare la cost. *Deși, indiferent de modalitatea de înregistrare a pierderii, valoarea din bilanț a activului depreciat este aceeași, recunoașterea pierderii de valoare prin conturi rectificative de ajustări pentru deprecieri nu răspunde în întregime raționamentului de constituire și reluare a unor astfel de structuri contabile.* În plus, recunoașterea depreciilor prin conturi de ajustare implică, la o eventuală cedare a activului, neluarea în calcul câștigului aferent cedării și a efectului reluării depreciilor.

Ulterior recunoașterii unei pierderi din deprecieri, cheltuiala cu amortizarea pentru activ trebuie ajustată în perioadele viitoare pentru a se realiza alocarea valorii contabile revizuite a activului pe o bază sistematică pe toată perioada rămasă din durata de utilizare.

Principala consecință a recunoașterii pierderii de valoare a unui activ, este, în concepția IPSAS, **modificarea prin ajustare a amortizării exercițiilor viitoare, pornind de la valoarea recuperabilă ca nouă valoare contabilă recunoscută în situațiile financiare pentru respectivul activ.** Baza amortizabilă va fi acum valoarea recuperabilă, ce va fi alocată pe durata rămasă de utilizare; similar, ajustarea amortizării se va efectua și în situația reluării unei depreciilor anterior recunoscută.

5.2. Abordarea pierderii de valoare în varianta normelor românești în vigoare

Contabilitatea românească recunoaște pierderile din deprecieri ca ajustări temporare de valoare. *Momentul recunoașterii unei pierderi din deprecieri este sfârșitul exercițiului bugetar.* La această dată se compară *valoarea contabilă netă a activului* (valoarea de intrare mai puțin amortizarea și ajustările pentru deprecieri, cumulate) cu *valoarea de inventar*, rezultată din procesul inventarierii.

Concentrându-ne asupra valorii de inventar, acesta fiind rezultatul modelării unor parametri precum: *utilitatea respectivelor active pentru entitate, starea acestora, respectiv prețul pieței*, agregatul obținut se poate

considera similar valorii recuperabile a serviciului delimitată de practica internațională, fiind, în definitiv o exponență atât a valorii de piață, cât și a valorii de utilizare, în accepțiunea dată de normele IPSAS.

În acest mod, pentru activele la care se constată *diferențe în minus reversibile* între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă, se efectuează o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare, **diminuând valoarea activului prin utilizarea de conturi rectificative de ajustare.** Dacă practica internațională recunoaște pierderea din depreciere prin ajustarea directă a conturilor de active, în accepțiunea normalizatorilor români activul depreciat rămâne înregistrat la cost utilizându-se conturi rectificative de ajustare.

Exemplificare: Se consideră o clădire aparținând unei instituții publice despre care se cunosc informațiile: cost 320.000 lei, amortizare cumulată 120.000 lei, valoare de inventar stabilită la finele exercițiului bugetar N 175.000 lei.

La propunerea comisiei de inventariere, instituția publică va recunoaște pentru clădire o ajustare pentru depreciere de 25.000 lei, astfel:

| | | | |
|---|---|--|------------|
| Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor | = | Ajustări pentru deprecierea construcțiilor | 25.000 (2) |
|---|---|--|------------|

Dacă ulterior recunoașterii în contabilitate a unei ajustări de valoare, se constată o depreciere suplimentară pentru respectivul activ, se impune majorarea ajustării. Chiar dacă prevederile românești nu respectă întocmai precizările normalizatorilor internaționali (IPSAS), utilizând conturi rectificative pentru ajustarea elementelor de activ depreciate temporar și nu ajustarea directă a conturilor de active corespunzătoare, rezultatul este în final același, **ajustarea activului considerat depreciat.**

Concluzii

Orice sistem contabil, oricât de performant, de modern, de convergent cu standardele internaționale aplicabile, va fi întotdeauna perfectibil, fie și numai datorită faptului că economia, atât cea autohtonă, cât mai ales cea la

nivel internațional, este în continuă transformare, supusă unor tendințe și procese noi, obligată să-și fixeze noi priorități, să răspundă unor provocări din ce în ce mai avangardiste.

Contabilitatea publică românească, din perspectiva reflectării imaginii fidele, va urma demersul inițiat la nivelul UE de armonizare până la convergență a legislației naționale cu reglementările și tehnicile/tratamentele contabile propuse de normalizatorul internațional. Și aceasta deoarece am dispune de un referențial contabil de calitate și de un cadru conceptual precis, fără de care nu există o bună competitivitate. În plus, din perspectiva unei mai bune integrări europene pe plan fiscal și bugetar, doar existența unui singur set de standarde de contabilitate pentru sectorul public în statele membre ar permite ca deciziile bugetare aplicabile la nivel național să poată fi evaluate la nivelul UE. Însă acest demers necesită alocări importante de resurse umane și financiare, destul

de dificil de pus în practică în condițiile actuale precare din sectorul public românesc.

Problematica deprecierei reversibile de valoare pentru activele generatoare de fluxuri non-monetare deținute de către entitățile publice presupune utilizarea de metode și tehnici de actualizare proprii specialiștilor evaluatori, aplicarea consecventă a raționamentului profesional, modelări și estimări contabile etc., cu care profesioniștii contabili români nu sunt încă familiarizați. Totuși, necesitatea furnizării de informații pertinente în luarea deciziilor va impune alinierea comportamentului acestora la practicile existente la nivel internațional. Efortul bugetar va fi substanțial deoarece acest demers implică investiții importante în formarea personalului și dotarea instituțiilor publice cu sisteme informatice integrate. Trebuie avut în vedere obiectivul final, acela al conformității reglementărilor românești cu standardele IPSAS.

BIBLIOGRAFIE

1. Comisia Europeană (2013), „Raport al Comisiei către Consiliul și Parlamentul European privind punerea în aplicare a unor standarde armonizate de contabilitate pentru sectorul public în statele membre” (COM_2013_114 final), Bruxelles: EC, [pdf], Disponibil la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013DC0114&from=RO>, [Accesat pe 12 iunie 2016].
2. IFAC, „IPSAS 21 Impairment of non-cash-generating assets”, [pdf], Disponibil la: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-21-impairme.pdf>, [Accesat pe 12 iunie 2016].
3. IASB (2011), *IFRS 13 Fair Value Measurements*, London: IFRS Foundation.
4. Ristea, M., Dumitru, C.G., Păunescu, M. și Gușe, G.R. (2004), *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate – IAS 36*, București: Editura CECCAR.
5. Tiron-Tudor, A. (2012), „Îmbunătățirea calității raportărilor financiare ale entităților din sectorul public prin aplicarea IPSAS”, *Curierul Național*, [online], Disponibil la: <http://www.curierulnational.ro/Specializat/2012-05-03/Imbunatatirea+calitatii+raportarilor+financiare+ale+entitatilor+din+sectorul+public+prin+aplicarea+IPSAS>, [Accesat pe 12 iunie 2016].
6. Ministerul Finanțelor Publice, OMFP nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, cu modificările și completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 1186/29 decembrie 2005.
7. www.ipsasb.org
8. www.epsas.eu