



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IAS® 36 Deprecierea activelor



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

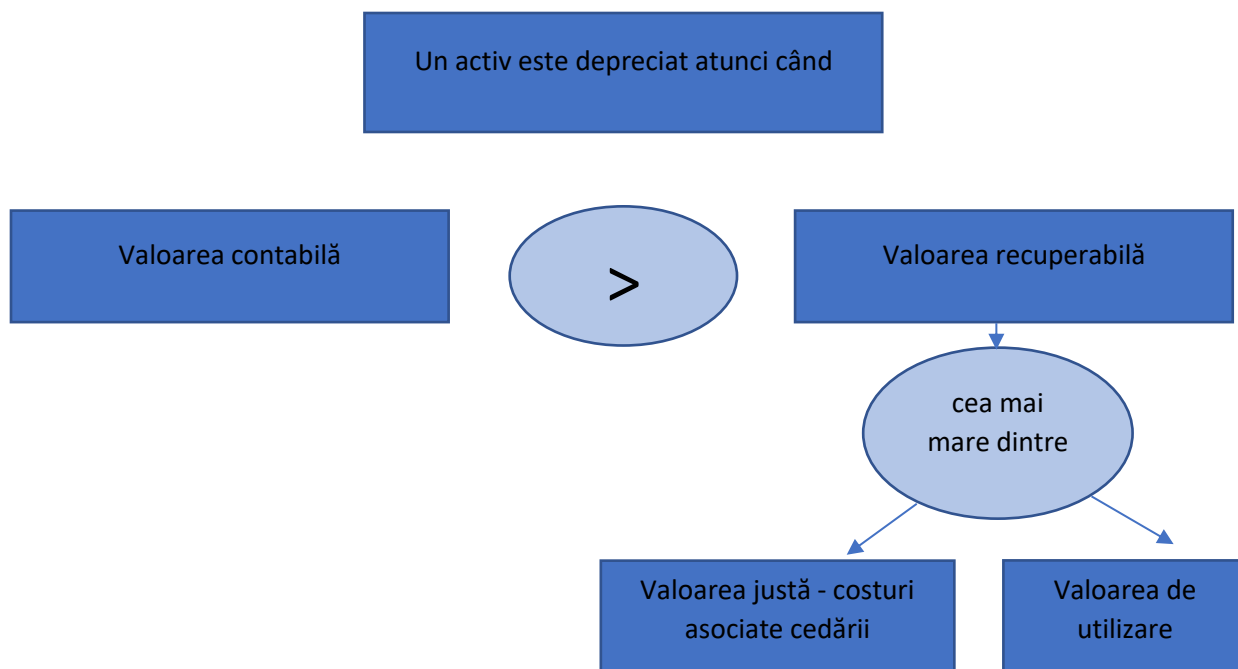
Standardul IAS 36 Deprecierea activelor

DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Standardul IAS 36 Deprecierea activelor are un impact asupra unei game largi de entități, dacă nu chiar asupra tuturor entităților, deoarece se referă la procedurile aplicabile pentru a se asigura că activele sunt raportate la o valoare care nu depășește valoarea lor recuperabilă. Standardul se aplică la diverse active, cu excepția celor care sunt evaluate la valoarea justă (cum ar fi instrumentele financiare, investițiile imobiliare sau activele biologice evaluate la valoarea justă) și cu excepția activelor pentru care există detalii speciale privind pierderile (cum ar fi stocurile sau activele privind impozitul amânat, pentru care standardele aplicabile acoperă tratamentul pierderilor potențiale). Prin urmare, standardul se aplică la active precum imobilizările corporale, activele necorporale, inclusiv fondul comercial, și investițiile imobiliare evaluate la cost.

Principiul de bază al IAS 36 este acela că, dacă valoarea contabilă a unui activ depășește valoarea sa recuperabilă, trebuie recunoscută o pierdere din depreciere (IAS 36.6). Figura 1 descrie procesul prin care se determină dacă un activ este depreciat.

Figura 1. Determinarea deprecierei activelor



Principalele definiții aplicabile sunt (IAS 36.6):

Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este recunoscut după deducerea oricărei amortizări acumulate și a pierderilor cumulate din depreciere aferente.

Valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar este cea mai mare dintre valoarea sa justă minus costurile asociate cedării și valoarea sa de utilizare.

Valoarea justă este prețul care ar fi primit pentru a vinde un activ sau plătit pentru a transfera o datorie într-o tranzacție ordonată între participanții pe piață la data evaluării. A se vedea, de asemenea, IFRS 13 Evaluarea la valoarea justă privind determinarea valorii juste.

Costurile asociate cedării sunt costurile suplimentare care pot fi atribuite direct cedării unui activ sau a unei unități generatoare de numerar, cu excepția costurilor financiare și a cheltuielilor cu impozitul pe profit.

Valoarea de utilizare este valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate a fi obținute de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

O pierdere din depreciere este recunoscută atunci când valoarea recuperabilă a unui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă, ceea ce reduce efectiv valoarea contabilă la nivelul valorii recuperabile (IAS 36.59). Pierderea din depreciere este recunoscută în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată (în conformitate cu IAS 16 Imobilizări corporale), caz în care este tratată ca o pierdere din reevaluare. După recunoașterea unei pierderi din depreciere, amortizarea se ajustează în perioadele viitoare ținând cont de valoarea contabilă revizuită (IAS 36.63).

PROCEDURI

IAS 36 detaliază când și cum trebuie efectuate testele de depreciere. Etapele pot fi rezumate după cum se arată în figura 2:

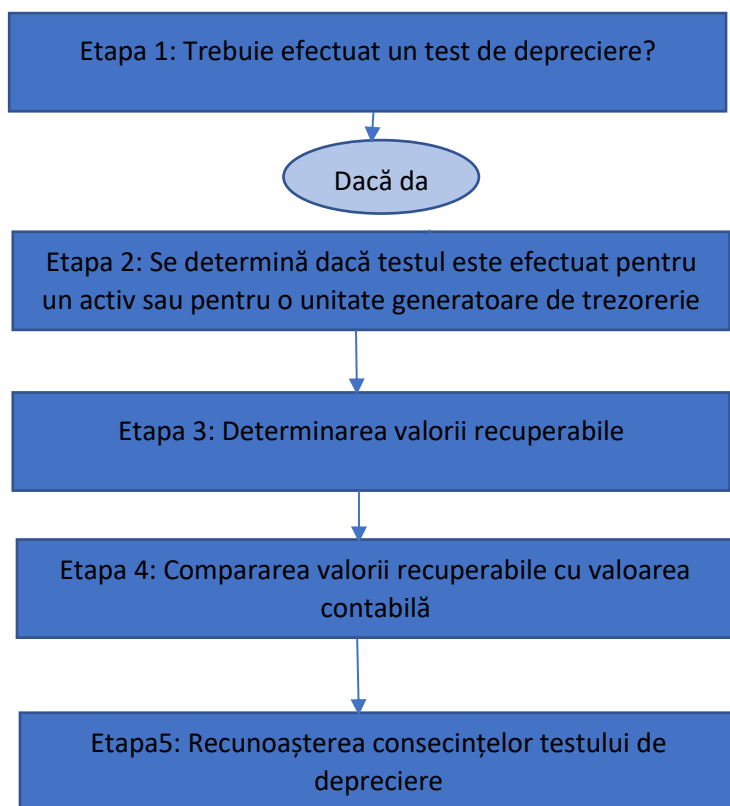


Figura 2. Principalele etape în aplicarea IAS 36

Etapa 1: IAS 36 prevede că trebuie mai întâi să se identifice activul (activele) care ar putea fi depreciat(e). Determinarea valorii juste și a valorii de utilizare pentru toate activele ar fi un efort foarte costisitor și, prin urmare, acest lucru ar trebui să se facă numai dacă există indicii că unul sau mai multe active ar putea fi depreciate sau dacă există cerințe pentru anumite active pentru a efectua acest test. Testul de depreciere la fiecare dată de raportare este obligatoriu pentru imobilizările necorporale care au o durată de viață utilă nedeterminată, cum ar fi fondul comercial. Pentru alte active, o entitate trebuie să determine la fiecare dată de raportare dacă există astfel de indicii (IAS 36.9). În acest sens, entitatea trebuie să ia în considerare sursele externe și interne de informații. Sursele externe de informații includ indicii că schimbările din mediul tehnologic, de piață, economic al entității au consecințe negative sau că ratele dobânzilor de pe piață au crescut. Sursele interne de informații includ dovezi că activul este deteriorat fizic sau învechit, sau raportarea internă sugerează că performanța economică a activului va fi mai slabă decât se aștepta.

De exemplu, o entitate operează o clădire care tocmai a fost afectată de un incendiu. Acesta este un indiciu intern că valoarea clădirii ar putea scădea și ar trebui efectuat un test de depreciere. De asemenea, aceeași entitate exploatează un echipament a cărui intenție la cumpărare a fost de a fi utilizat pentru a produce și vinde 20.000 de produse pe an. În prezent, piața pentru acel produs este în scădere, iar estimările interne indică faptul că ar putea fi vândute doar 12.000 de produse pe an. Acesta este un indiciu intern că valoarea activului nu poate fi recuperată conform așteptărilor prin utilizare și că este necesar un test de depreciere.

Etapa 2: Dacă un activ este depreciat, trebuie efectuat testul de depreciere pentru activul respectiv. Dar, în multe cazuri, valoarea recuperabilă nu poate fi determinată pentru un anumit element, caz în care testul de depreciere trebuie efectuat pentru unitatea generatoare de numerar (UGN). Determinarea valorii recuperabile și, în special, a valorii de utilizare, implică identificarea fluxurilor de numerar generate de active. În cazul în care activele nu generează intrări de numerar independent de alte active, testul de depreciere ar trebui efectuat pe cel mai mic grup de active care generează fluxuri de numerar independent de fluxurile de numerar ale altor active sau UGN. În practică, UGN-urile includ entități întregi, departamente sau unități de afaceri, linii de producție sau grupuri de active din cadrul unui departament.

De exemplu, o entitate utilizează mai multe tipuri de echipamente pentru a fabrica mobilă. În cazul în care există indicii că un anumit tip de echipament este depreciat, se efectuează un test de depreciere. Cu toate acestea, testul nu poate fi efectuat doar pentru un singur tip de echipament, deoarece acesta nu generează fluxuri de trezorerie în mod independent de celelalte echipamente. Prin urmare, testul trebuie efectuat pentru întreaga UGN (cel mai mic grup de active care generează fluxuri de numerar).

Etapa 3: Pentru a stabili dacă un activ (sau o UGN) este sau nu depreciat/ă, o entitate trebuie mai întâi să determine valoarea recuperabilă a acestuia (acesteia). Un activ poate fi recuperat prin utilizare sau prin vânzare; prin urmare, trebuie luate în considerare ambele alternative și trebuie determinate valoarea de utilizare și valoarea justă minus costul asociat cedării. Principiile sunt aceleași pentru activele individuale și pentru UGN.

Valoarea justă minus costurile asociate cedării reprezintă valoarea care ar putea fi obținută la cedarea activului. Printre exemplele de costuri asociate cedării se numără costurile juridice, costurile pentru a aduce activul în starea în care să fie vândut sau taxele pentru efectuarea tranzacției.

De exemplu, în cazul în care un echipament vechi de trei ani este testat pentru depreciere, prețurile de piață pentru echipamente comparabile, vechi de trei ani, reprezintă o indicație a valorii juste. Să presupunem că prețul mediu pentru un astfel de echipament pe piață este de 1.300.000 u.m.. Apoi, entitatea trebuie să estimeze costul asociat cedării. Presupunând că aducerea echipamentului în starea în care să fie vândut costă 50.000 u.m., valoarea justă minus costul asociat cedării este de 1.250.000 u.m..

Determinarea valorii de utilizare este mai complexă și presupune, în esență, actualizarea fluxurilor de numerar viitoare generate de utilizarea activului, în conformitate cu planurile interne. IAS 36.30 impune entităților să ia în considerare următoarele elemente la calcularea valorii de utilizare:

- a) o estimare a fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea se așteaptă să le obțină din utilizarea activului;
- b) așteptările privind posibilele variații ale valorii sau ale momentului în care vor avea loc aceste fluxuri de trezorerie viitoare;
- c) valoarea în timp a banilor, reprezentată de rata actuală a dobânzii fără risc de pe piață;
- d) prețul pentru suportarea incertitudinii inerente activului; și
- e) alți factori, cum ar fi lipsa de lichiditate, pe care participanții de pe piață i-ar reflecta la stabilirea prețului fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea se așteaptă să le obțină din activ.

Prin urmare, valoarea de utilizare se determină pe baza fluxurilor de trezorerie estimate (elementele a și b de mai sus) și a ratei de actualizare corespunzătoare aplicate (elementul c de mai sus) (elementele d și e se reflectă fie în fluxurile de trezorerie, fie în rata de actualizare). Fluxurile de trezorerie ar trebui să fie estimate luând în considerare dovezi interne și externe, în special bugete și previziuni, care acoperă o perioadă de maximum 5 ani (cu excepția cazului în care se poate justifica o perioadă mai lungă). Impactul impozitării și al costurilor de finanțare nu este luat în considerare la determinarea fluxurilor de numerar.

Pornind de la exemplul anterior, presupunem acum că echipamentul este utilizat pentru fabricarea unui produs cu un preț unitar de 100 u.m. și un cost de producție unitar (excluzând amortizarea, deci care rezultă în fluxuri de trezorerie) de 70 u.m. Entitatea a vândut 10.000 de unități din acel produs în anul 20X1 și estimează că vânzările vor crește cu 2% pe an. De asemenea, se estimează că toate prețurile vor crește cu 1% pe an din cauza inflației. Rata de actualizare estimată este de 10%. Mai întâi determinăm în tabelul 1 valoarea fluxurilor de numerar pentru fiecare dintre următorii 5 ani (în absența unor justificări, numărul maxim de ani luați în considerare este 5) (rotunjind la o zecimală):

Tabelul 1. Calculul fluxurilor de numerar anuale

Anul	Fluxul net de numerar pe unitate de produs (u.m.)	Vânzări (unități)	Fluxul de numerar (u.m.)
20X2	$(100-70)*1,01 = 30,3$	$10.000*1,02 = 10.200$	309.060
20X3	$30,3 * 1,01 = 30,6$	$10.200*1,02 = 10.404$	318.362,4
20X4	$30,6*1,01 = 30,9$	$10.404*1,02=10.612$	327.910,8
20X5	$30,9*1,01 = 31,2$	$10.612*1,02 = 10.824$	337.708,8
20X6	$31,2 * 1,01 = 31,5$	$10.824*1,02 = 11.041$	347.791,5

Următoarea etapă constă în actualizarea fluxurilor de numerar, utilizând rata de actualizare estimată (a se vedea tabelul 2).

Tabelul 2. Calculul fluxurilor de numerar actualizate

Anul	Fluxul de numerar (u.m.)	Factorul de actualizare	Fluxul de numerar actualizat (u.m.)
20X2	309.060	$(1+10\%)^{-1}=0.9091$	280.966,4
20X3	318.362,4	$(1+10\%)^{-2}=0.8264$	263.094,7
20X4	327.910,8	$(1+10\%)^{-3}=0,7513$	246.359,4
20X5	337.708,8	$(1+10\%)^{-4}=0.6830$	230.655,1
20X6	347.791,5	$(1+10\%)^{-5}=0.6209$	215.943,7
Total			1.237.019,3

În concluzie, valoarea de utilizare a echipamentului este de 1.237.019,3 u.m., iar valoarea justă minus costul de cedare a fost determinată ca fiind de 1.250.000 u.m.. Valoarea recuperabilă este cea mai mare valoare dintre cele două, adică 1.250.000 u.m..

Etapa 4 constă în compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă, pentru a determina dacă există o pierdere de valoare.

Continuând exemplul nostru anterior, comparăm acum valoarea recuperabilă de 1.250.000 u.m. cu valoarea contabilă. Dacă valoarea contabilă este, de exemplu, de 1.400.000 u.m., activul este depreciat și trebuie recunoscută o pierdere de 150.000 u.m..

Etapa 5 constă în recunoașterea consecințelor testelor de depreciere. Am văzut în principiile de evaluare și recunoaștere din IAS 36 că pierderea este recunoscută în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care activul a fost reevaluat.

Continuând exemplul nostru anterior, pierderea este recunoscută după cum urmează dacă activul nu este reevaluat:

Dr. Cheltuieli cu deprecierea	150.000	
Cr. Deprecierea activelor		150.000

În cazul în care activul a fost reevaluat anterior, iar surplusul din reevaluare este mai mare decât pierderea din depreciere, pierderea va diminua surplusul din reevaluare (dacă este mai mică, diferența va fi recunoscută ca o cheltuială).

Dr. Rezervă din reevaluare	150.000	
Cr. Deprecierea activelor		150.000

Etapele 2 - 5 pot încorpora unele estimări și calcule complexe în cazul UGN-urilor. UGN includ toate activele care sunt utilizate pentru a genera intrări de numerar.

Etapa 2 se referă la unitatea pentru care se efectuează testul de depreciere, care este un activ sau o UGN, iar în acest din urmă caz include, de asemenea, determinarea componentelor UGN. Cazurile particulare se referă la fondul comercial și la activele corporative.

Având în vedere că fondul comercial nu se amortizează și că se efectuează anual un test de depreciere, acesta trebuie să fie alocat la UGN sau la grupuri de UGN. Acest lucru se datorează faptului că fondul comercial nu generează în mod individual fluxuri de numerar și, de obicei, contribuie la fluxurile de numerar ale mai multor UGN. IAS 36.80 prevede ca fondul comercial să fie alocat unităților sau grupurilor de unități care reprezintă cel mai mic nivel din cadrul entității la care fondul comercial este monitorizat în scopuri de gestiune internă, dar nu mai mare decât un segment operațional.

În plus, entitățile au active corporative, cum ar fi clădirea sediului central sau infrastructura IT, care, de asemenea, nu generează intrări de numerar prin ele însele, dar sprijină activitatea entității. Activele corporative ar trebui, de asemenea, să fie alocate la UGN, pe o bază rezonabilă și consecventă. Un exemplu de bază rezonabilă și consecventă se bazează pe valorile relative ale UGN -urilor.

De exemplu, o entitate are două unități generatoare de numerar - UGN1 și UGN2. Valoarea contabilă a activelor din UGN 1 este de 10.000 u.m., iar cea din UGN2 este de 20.000 u.m.. Valoarea contabilă a clădirii care găzduiește sediul central al entității este de 6.000 u.m.. Valoarea clădirii va fi alocată UGN -urilor utilizând valoarea contabilă a acestora (a se vedea tabelul 3).

Tabelul 3. Alocarea activelor corporative

	UGN1 (u.m.)	UGN2 (u.m.)	Total (u.m.)
Valoarea contabilă	10.000	20.000	30.000
Alocarea valorii clădirii	$6.000/30.000 \times 10.000 = 2.000$	$6.000/30.000 \times 20.000 = 4.000$	6.000
Valoarea contabilă, inclusiv activele corporative	12.000	24.000	36.000

În cazul în care există o diferență semnificativă în ceea ce privește durata de viață utilă rămasă a activelor diferitelor UGN, ponderea va lua în considerare atât valoarea, cât și durata de viață utilă. Să presupunem că durata de viață utilă rămasă a activelor este de 5 ani în UGN1 și de 10 ani în UGN2. Recalculăm valoarea UGN1 și UGN2 în tabelul 4.

Tabelul 4. Alocarea activelor corporative atunci când activele au durate de viață utilă diferite

	UGN1 (u.m.)	UGN2 (u.m.)	Total (u.m.)
Valoarea contabilă	10.000	20.000	30.000
Durata de viață utilă rămasă	5 ani	10 ani	
Coeficientul de ponderare pentru durata de viață utilă	1	2 (10 ani/5 ani)	
Suma ponderată	$10.000 \times 1 = 10.000$	$20.000 \times 2 = 40.000$	50.000
Alocarea valorii clădirii	$6.000 \times 10.000 / 50.000 = 1.200$	$6.000 \times 40.000 / 50.000 = 4.800$	6.000
Valoarea contabilă, inclusiv activele corporative	11.200	24.800	36.000

Principiile aplicate în etapa 3 sunt aceleași cu cele discutate mai sus pentru activele individuale. Cu toate acestea, apar complexități în etapele 4 și 5, în ceea ce privește alocarea pierderii la diferite active. IAS 36.104 specifică faptul că pierderea din depreciere trebuie alocată pentru a reduce valoarea contabilă a activelor unității (grupului de unități) în următoarea ordine: mai întâi, pentru a reduce valoarea contabilă a oricărui fond comercial alocat unității generatoare de numerar (grupului de unități); apoi, pentru a reduce valoarea contabilă a celorlalte active ale unității, proporțional cu valoarea contabilă a fiecărui activ din unitate. Cu toate acestea, atunci când se efectuează această alocare, valoarea unui activ nu trebuie redusă sub valoarea cea mai mare dintre: valoarea sa justă minus costurile asociate cedării (dacă este măsurabilă), valoarea sa de utilizare (dacă este determinabilă) și 0. Valoarea pierderii din depreciere care ar fi fost altfel alocată activului trebuie alocată proporțional celorlalte active ale unității (grupului de unități) (IAS 36.105).

Exemplificăm în continuare aceste cazuri. În primul rând, presupunem că o UGN include echipamentul 1 cu o valoare contabilă de 5.000 u.m. și echipamentul 2 cu o valoare contabilă de 15.000 u.m.. Prin urmare, valoarea contabilă a UGN este de 20.000 u.m.. Valoarea justă minus costurile de cedare este de 19.000 u.m., iar valoarea de utilizare este de 18.500 u.m.. Prin urmare, valoarea recuperabilă este de 19.000 u.m., care este mai mică decât valoarea contabilă și, prin urmare, trebuie recunoscută o depreciere de 20.000 u.m. – 19.000 u.m. = 1.000 u.m.. Această pierdere este alocată ambelor active, proporțional cu valoarea contabilă a fiecărui activ din unitate (a se vedea tabelul 5).

Tabelul 5. Alocarea unei pierderi din depreciere

	Echipament 1 (u.m.)	Echipament 2 (u.m.)	Total (u.m.)
Valoarea contabilă	5.000	15.000	20.000
Pierdere din depreciere	$1.000 \cdot 5.000 / 20.000 = 250$	$1.000 \cdot 15.000 / 20.000 = 750$	1.000
Valoarea contabilă după testul de depreciere	4.750	14.250	19.000

Pierderea este recunoscută ca o cheltuială (cu excepția cazului în care activele sunt reevaluate).

Dr. Cheltuieli cu deprecierea 1.000
 Cr. Deprecierea activelor (echipament 1) 250
 Cr. Deprecierea activelor (echipament 2) 750

În cazul în care valoarea justă minus costurile de cedare pentru echipamentul 1 este măsurabilă și este de 4.900 u.m., de exemplu, aceasta înseamnă că valoarea activului nu poate fi redusă sub această sumă. Prin urmare, pentru acest activ poate fi recunoscută doar o pierdere de 5.000 u.m. – 4.900 u.m. = 100 u.m., iar restul de 900 u.m. va fi alocat echipamentului 2.

Dr. Cheltuieli cu deprecierea 1.000
 Cr. Deprecierea activelor (echipament 1) 100
 Cr. Deprecierea activelor (echipament 2) 900

În continuare discutăm cazul fondului comercial. Următoarele active fac parte dintr-o UGN: echipamentul 1, cu o valoare contabilă de 5.000 u.m., echipamentul 2, cu o valoare contabilă de 14.500 u.m., și fondul comercial de 500 u.m.. Astfel, valoarea contabilă a UGN este de 20.000 u.m., iar valoarea recuperabilă este de 19.000 u.m.. Această pierdere de 1.000 u.m. este alocată mai întâi fondului comercial (500 u.m.), iar restul (500 u.m.) ambelor active, proporțional pe baza valorii contabile a fiecărui activ din unitate. Cifrele recalulate sunt prezentate în tabelul 6.

Tabelul 6. Alocarea unei pierderi din depreciere într-o UGN cu fond comercial

	Echipament 1 (u.m.)	Echipament 2 (u.m.)	Fond comercial (u.m.)	Total (u.m.)
Valoarea contabilă	5.000	14.500	500	20.000
Pierdere din depreciere	$500 * 5.000 / 19.500 = 128,2$	$500 * 14.500 / 19.500 = 371,8$	500	1.000
Valoarea contabilă după testul de depreciere	4.871,8	14.128,2	0	19.000

Pierderile din depreciere pot fi reluate, cu excepția fondului comercial. IAS 36.110 prevede că o entitate trebuie să evalueze, la sfârșitul fiecărei perioade de raportare, dacă există vreun indiciu că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, ar putea să nu mai existe sau să se fi diminuat. În cazul în care există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului respectiv. La fel ca în cazul pierderilor potențiale, sursele interne și externe de informații pot fi folosite ca semnale de creștere a valorii. În ceea ce privește recunoașterea, IAS 36.114 prevede că, în cazul în care există îmbunătățiri, valoarea contabilă a activului trebuie să fie majorată până la valoarea sa recuperabilă și că majorarea reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere. Cu toate acestea, valoarea contabilă crescută a unui activ, altul decât fondul comercial, care poate fi atribuită unei reluări a unei pierderi din depreciere, nu trebuie să depășească valoarea contabilă care ar fi fost determinată (netă de amortizare sau depreciere) dacă nu ar fi fost recunoscută nicio pierdere din depreciere pentru activul respectiv în anii anteriori (IAS 36.117). O pierdere din depreciere recunoscută pentru fondul comercial nu poate fi reluată într-o perioadă ulterioară (IAS 36.124).

De exemplu, un echipament achiziționat la începutul anului 20X1 în valoare de 10.000 u.m. urma să fie utilizat timp de 5 ani. Se utilizează metoda de amortizare liniară și nu există o valoare reziduală preconizată. La sfârșitul anului 20X2, având în vedere o criză economică, se înregistrează o scădere semnificativă a pieței produsului fabricat cu echipamentul. Criza este un indiciu de depreciere și se efectuează un test de depreciere. Valoarea recuperabilă a echipamentului este estimată la 5.100 u.m.. La sfârșitul anului 20X3, situația economică se îmbunătățește considerabil, iar valoarea recuperabilă este estimată la 4.200 u.m.. A se vedea tabelul 7 pentru ajustările ulterioare de valoare aferente acestui activ.

Tabelul 7. Anularea deprecierei

Anul	Valoarea amortizabilă (u.m.)	Cheltuieli cu amortizarea (u.m.)	Valoarea contabilă înainte de depreciere (u.m.)	Depreciere (u.m.)	Valoarea contabilă după depreciere (u.m.)	Comentarii
20X1	10.000	$10.000/5 = 2.000$	8.000			
20X2	8.000	$8.000/4 = 2.000$	6.000	Pierdere de 900	5.100	Valoarea recuperabilă este de 5.100
20X3	5.100	$5.100/3 = 1.700$	3.400	Inversarea unei pierderi de 600	4.000	Valoarea recuperabilă este de 4.200. Valoarea maximă a activului este de 4.000 (6.000 - 2.000).

Pierderea este recunoscută după cum urmează:

Dr. Pierdere din depreciere (cheltuială) 900

Cr. Deprecierea activelor 900

În 20X3, valoarea recuperabilă este mai mare decât valoarea contabilă, prin urmare, pierderea poate fi reluată. Cu toate acestea, valoarea activului nu trebuie să depășească costul său istoric, adică valoarea contabilă care ar fi fost determinată (netă de amortizare) dacă nu ar fi fost recunoscută nicio pierdere din depreciere pentru activul respectiv în anii anteriori. În cazul nostru, aceasta este de 4.000 u.m.. Prin urmare, valoarea activului ar putea fi crescută de la 3.400 u.m. la 4.000 u.m., ceea ce înseamnă că se anulează 600 u.m..

Creșterea valorii activului este recunoscută după cum urmează:

Dr. Deprecierea activelor 600

Cr. Pierdere din depreciere 600

INFORMAȚII DE PREZENTAT

IAS 36 impune prezentarea unor informații detaliate, indiferent dacă a fost sau nu recunoscută o depreciere, deoarece testele de depreciere implică multe estimări și exercitarea unei judecăți profesionale semnificative, iar consecințele acestora pot avea un impact substanțial asupra situațiilor financiare. Valoarea pierderilor din depreciere recunoscute în cursul perioadei, valoarea reluărilor, evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea unei pierderi sau a unei reluări, o descriere a activelor sau a UGN, toate acestea trebuie prezentate în notele la situațiile financiare. În plus, IAS 36 impune prezentarea unor informații detaliate privind estimările utilizate pentru a evalua valoarea recuperabilă, împreună cu explicații privind modul în care a fost alocat fondul comercial, ipotezele cheie

utilizate, inclusiv ratele de creștere, ratele actualizate și perioadele în care sunt prevăzute fluxurile de numerar.

EXEMPLU

IMP fabrică un produs în două secții - A și B. În secția A se obține un produs semifabricat, care este prelucrat în continuare în secția B. O unitate de produs finit poate fi vândută cu 5 u.m., iar costul de producție (înainte de amortizare) este de 3 u.m. Previziunile privind vânzările se fac pentru 4 ani, la sfârșitul anului 20X1, având în vedere că piața este foarte imprevizibilă după această dată. Volumul vânzărilor este estimat după cum urmează: 7.000 de unități în 20X2; 5.000 de unități în 20X3; 4.000 de unități în 20X4; și 4.000 de unități cu o probabilitate de 50% și 2.000 de unități cu o probabilitate de 50% pentru 20X5. IMP are următoarele active (valori contabile):

	Secția A	Secția B	Active corporative
Active	Echipament: 15.000 u.m. Mașini: 5.000 u.m.	Echipament: 7.000 u.m. Active necorporale: 3.000 u.m.	Clădire: 5.000 u.m. Infrastructura IT: 1.000 u.m.

Rata de actualizare este de 10%. Valoarea justă minus costurile asociate cedării este estimată la 21.000 u.m. pentru Secția A și la 12.000 u.m. pentru Secția B.

Piața produsului suferă schimbări majore, iar vânzările preconizate sunt sub cele estimate la momentul achiziționării activelor. Prin urmare, se efectuează un test de depreciere. Analizați modul în care se efectuează testul de depreciere în următoarele scenarii:

Scenariul 1: Produsul semifabricat nu poate fi vândut pe piață

Scenariul 2: Produsul semifabricat poate fi vândut pe piață; costul său este de 1 u.m. pe unitate, iar prețul de piață este de 2 u.m. pe unitate.

SOLUȚIE

Scenariul 1: Deoarece produsul semifabricat nu poate fi vândut pe piață, Secția A nu are intrări de numerar și, prin urmare, nu este o UGN. În acest caz, cel mai mic grup de active care generează intrări de numerar este întreaga entitate. Prin urmare, testul de depreciere se efectuează la nivelul entității.

Valoarea contabilă = 20.000 u.m. (Secția A) + 10.000 u.m. (Secția B) + 6.000 u.m. (active corporative) = 36.000 u.m.

Valoarea justă minus costurile asociate cedării = 21.000 u.m. (Secția A) + 12.000 u.m. (Secția B) = 33.000 u.m.

Determinarea valorii de utilizare:

Anul	Fluxul net de numerar pe unitate de produs (u.m.)	Vânzări (unități)	Fluxul de numerar (u.m.)	Factorul de actualizare	Fluxul de numerar actualizat (u.m.)
20X1	5-3 = 2	7.000	14.000	$(1+10\%)^{-1} = 0,9091$	12.727,4
20X2	2	5.000	10.000	$(1+10\%)^{-2} = 0,8264$	8.264
20X3	2	4.000	8.000	$(1+10\%)^{-3} = 0,7513$	6.010,4
20X4	2	4.000*50% + 2.000*50% = 3.000	6.000	$(1+10\%)^{-4} = 0,6830$	4,098
Total					31.099,8

Valoarea recuperabilă este, prin urmare, de 33.000 u.m. (cea mai mare valoare dintre valoarea de utilizare și valoarea justă minus costurile asociate cedării). Deoarece valoarea contabilă este de 36.000 u.m., UGN este depreciată.

Pierdere din depreciere = 36.000 u.m. - 33.000 u.m. = 3.000 u.m.. Deprecierea este alocată activelor.

Active	Valoarea contabilă înainte de depreciere (u.m.)	Pierdere din depreciere (u.m.)	Valoarea contabilă după depreciere (u.m.)
Secția A: Echipamente	15.000	$3.000 * 15.000 / 36.000 = 1.250$	13.750
Secția A: Mașini	5.000	$3.000 * 5.000 / 36.000 = 416,7$	4.583,3
Secția B: Echipamente	7.000	$3.000 * 7.000 / 36.000 = 583,3$	6.416,7
Secția B: Active necorporale	3.000	$3.000 * 3.000 / 36.000 = 250$	2.750
Clădire	5.000	$3.000 * 5.000 / 36.000 = 416,7$	4.583,3
Infrastructura IT	1.000	$3.000 * 1.000 / 36.000 = 83,3$	916,7
Total	36.000	3.000	33.000

Scenariul 2: Deoarece produsul semifabricat poate fi vândut pe piață, fiecare secțiune este o UGN, iar testul de depreciere se efectuează la nivelul secțiunii. Activele corporative sunt alocate celor două secțiuni.

	Secția A (u.m.)	Secția B (u.m.)	Total (u.m.)
Valoarea contabilă	20.000	10.000	30.000
Alocarea valorii clădirii	$5.000 * 20.000 / 30.000 = 3.333,3$	$5.000 * 10.000 / 30.000 = 1.666,7$	5.000
Alocarea valorii infrastructurii IT	$1.000 * 20.000 / 30.000 = 666,7$	$1.000 * 10.000 / 30.000 = 333,3$	1.000
Valoarea contabilă, inclusiv activele corporative	24.000	12.000	36.000

Valoarea justă minus costurile de cedare: 21.000 u.m. (Secția A) și 12.000 u.m. (Secția B). Având în vedere că valoarea justă minus costurile de cedare a secțiunii B este egală cu valoarea contabilă, nu există nicio depreciere pentru această UGN. Prin urmare, determinăm valoarea de utilizare doar pentru Secția A:

Determinarea valorii de utilizare numai pentru Secția A:

Anul	Fluxul net de numerar pe unitate de produs (u.m.)	Vânzări (unități)	Fluxul de numerar (u.m.)	Factorul de actualizare	Fluxul de numerar actualizat (u.m.)
20X1	2-1 = 1	7.000	7.000	$(1+10\%)^{-1} = 0,9091$	6.363,7
20X2	1	5.000	5.000	$(1+10\%)^{-2} = 0,8264$	4.132
20X3	1	4.000	4.000	$(1+10\%)^{-3} = 0,7513$	3.005,2
20X4	1	$4.000 * 50\% + 2.000 * 50\% = 3.000$	3.000	$(1+10\%)^{-4} = 0,6830$	2.049
Total					15.549,9

Valoarea recuperabilă a secțiunii A este, prin urmare, de 21.000 u.m. (cea mai mare valoare dintre valoarea sa de utilizare și valoarea justă minus costurile de cedare). Deoarece valoarea contabilă este de 24.000 u.m., UGN este depreciată.

Pierdere din depreciere = 24.000 u.m. - 21.000 u.m. = 3.000 u.m.. Deprecierea este alocată activelor.

Active	Valoarea contabilă înainte de depreciere (u.m.)	Pierdere din depreciere (u.m.)
Secția A: Echipamente	15.000	$3.000 * 15.000 / 24.000 = 1.875$
Secția A: Mașini	5.000	$3.000 * 5.000 / 24.000 = 625$
Clădire	3.333,3	$3.000 * 3.333,3 / 24.000 = 416,7$
Infrastructura IT	666,7	$3.000 * 666,7 / 24.000 = 83,3$
Total	24.000	3.000