

# STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “DEPRECIEREA ACTIVELOR”

## Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei ~~1978/34/UE~~ 2016/34/UE și IAS 36 “Deprecierea activelor”.

## Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a deprecierei activelor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

## Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea deprecierei ~~tuturor~~ activelor, cu excepția:

- 1) stocurilor (SNC “Stocuri”);
- 2) activelor rezultate din contractele de construcții (SNC “Contracte de construcții”);
- 3) valorilor mobiliare (SNC “Creanțe și investiții financiare”)  
~~-activelor amânate privind impozitul pe venit (IAS 12 “Impozitul pe profit”);~~
- 4) ~~activelor care provin din beneficiile angajaților (IAS 19 “Beneficiile angajaților”);~~
- 5) ~~activelor financiare (SNC “Creanțe și investiții financiare”, IAS 39 “Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”);~~
- 6) ~~investițiilor imobiliare evaluate la valoarea justă (SNC “Investiții imobiliare”);~~
- 7) ~~activelor biologice aferente activității agricole evaluate la valoarea justă diminuată cu costurile estimate de vânzare (SNC “Particularitățile contabilității în agricultură”);~~
- 8) ~~cheltuielilor anticipate și imobilizărilor necorporale rezultate din drepturile asiguratorului conform contractelor de asigurare (IFRS 4 “Contracte de asigurare”); și~~
- 9) ~~activelor imobilizate (sau grupurilor de active) deținute pentru vânzare (IFRS 5 “Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”).~~

4. Prezentul standard se aplică activelor imobilizate care sînt înregistrate evaluate conform modelului bazat pe cost sau modelului valoarea reevaluată ~~justă~~ în conformitate cu alte standarde de contabilitate (de exemplu, imobilizările corporale reevaluate conform IAS 16 “Imobilizări corporale”). Identificarea faptului dacă un activ reevaluat poate fi depreciat depinde de metodele utilizate pentru determinarea valorii reevaluate ~~(juste)~~ a acestuia:

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

a) în cazul în care costurile de vânzare sînt nesemnificative, valoarea justă minus costurile de vânzare a activului reevaluat poate fi practic identică sau mai mare decît valoarea sa reevaluată (justă). Astfel, după aplicarea cerințelor de reevaluare activul 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 sînt semnificative, valoarea justă minus costurile de vânzare a activului reevaluat este mai mică decît valoarea reevaluată ~~(justă)~~. Astfel, după aplicarea cerințelor de reevaluare vor fi utilizate prevederile prezentului standard privind deprecierea activului reevaluat.

2) dacă valoarea reevaluată ~~(justă)~~ a activului este determinată pe baza altei metode decît valoarea sa de piață, valoarea reevaluată ~~(justă)~~ poate fi mai mare sau mai mică decît valoarea sa justă minus costurile de vânzare. De aceea, după aplicarea cerințelor de reevaluare vor fi utilizate prevederile prezentului standard privind deprecierea activului reevaluat.

## Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

*Activ individual* – activ pentru care poate fi determinată în mod separat valoarea justă minus costurile de vânzare.

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

*Grup de active* – cel mai mic ansamblu de active ce include activul examinat, a cărui valoare justă minus costurile de vânzare poate fi evaluată.

*Piață activă* – piața care îndeplinește simultan următoarele condiții:

- 1) activele comercializate pe piața respectivă sînt omogene;
- 2) cumpărătorii și vânzătorii interesați pot fi găsiți în orice moment; și
- 3) prețurile sînt accesibile publicului.

*Pierdere din depreciere* – diferența cu care valoarea contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare a unui activ sau a unui grup de active.

*Valoare contabilă* – valoarea cu care un activ este recunoscut în bilanț după deducerea amortizării și pierderilor din depreciere.

*Valoare justă minus costurile de vânzare* – 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.

### **Indicii deprecierei**

**6.** Un activ (grup de active) este depreciat atunci cînd valoarea sa contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare.

**7.** Entitatea trebuie să determine la fiecare dată de raportare dacă există sau nu indici ai deprecierei unui activ (grup de active). Dacă există careva indici ai deprecierei activelor, entitatea determină valoarea justă minus costurile de vânzare a acestora. Dacă nu există nici un indice al deprecierei activelor, valoarea justă minus costurile de vânzare nu se determină, cu excepția activelor indicate în pct.12 din prezentul standard.

**8.** În funcție de sursa de informație se deosebesc indici externi și indici interni privind deprecierea activelor.

**9.** Indicii externi cuprind:

- 1) diminuarea semnificativă a valorii de piață a activelor;
- 2) modificări negative în mediul tehnologic, economic sau legal care afectează entitatea;
- 3) producerea calamităților și altor evenimente excepționale;
- 4) alți indici identificați de entitate.

**Exemplul 1.** Entitatea deține următoarele imobilizări corporale: două clădiri și un teren. În perioada de gestiune a avut loc scăderea prețurilor pe piața bunurilor imobiliare.

În baza datelor din exemplu, scăderea prețurilor la bunurile imobiliare reprezintă un indice al deprecierei pentru imobilizările corporale deținute de entitate și, ca urmare, entitatea trebuie să testeze aceste active pentru depreciere.

**10.** Indicii interni cuprind:

- 1) existența dovezilor referitoare la învechirea sau deteriorarea fizică a unui activ;
- 2) modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, privind durata și modul de utilizare a activului;
- 3) alți indici care reflectă faptul că beneficiile economice generate de un activ vor fi mai mici decît cele scontate.

**Exemplul 2.** Entitatea produce două tipuri de produse “A” și “B”. Ținînd cont de cerințele pieței, entitatea și-a schimbat strategia de dezvoltare prin renunțarea la fabricarea produsului “A”.

În baza datelor din exemplu, renunțarea la fabricarea produsului “A” reprezintă un indice al deprecierei tuturor activelor implicate în procesul de fabricare a acestui produs.

**11.** Decizia privind deprecierea activelor se aprobă de conducerea entității în baza diferitor surse externe și interne de informații (de exemplu, buletine bursiere, acte normative, rapoarte interne, prognoze proprii, documente ce confirmă evenimentul excepțional).

**12.** Indiferent de faptul dacă există sau nu un indice al deprecierei, entitatea trebuie să testeze anual pentru depreciere:

1) orice imobilizare necorporală cu durată de funcționare utilă nelimitată sau orice imobilizare necorporală care nu este disponibilă pentru utilizare, prin compararea valorii sale contabile cu valoarea justă minus costurile de vânzare. Acest test pentru depreciere se poate efectua în orice moment în cursul unei perioade de gestiune, cu condiția să se efectueze la aceeași dată în fiecare perioadă. Imobilizări necorporale diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Totuși, dacă o astfel de imobilizare necorporală a fost inițial recunoscută în perioada de gestiune curentă, acea imobilizare necorporală va fi testată pentru depreciere până la sfârșitul perioadei de gestiune curente.

2) fondul comercial rezultat dintr-o combinație de întreprinderi.

**13.** Cerința testării anuale a valorii contabile a imobilizărilor necorporale care nu sînt disponibile pentru utilizare rezultă din faptul, că capacitatea unei asemenea imobilizări necorporale de a genera beneficii economice viitoare, în vederea recuperării valorii sale contabile, nu poate fi stabilită cu un grad înalt de certitudine.

**14.** În cazul stabilirii unui indice al deprecierei unui activ (grup de active), durata de utilizare rămasă, metoda de amortizare sau valoarea reziduală a activului (grupului de active) trebuie revizuite și ajustate în conformitate cu standardul de contabilitate aplicabil activului, chiar dacă nu se recunoaște nici o pierdere din depreciere.

### **Determinarea valorii juste minus costurile de vânzare**

**15.** Valoarea justă minus costurile de vânzare se determină pentru un activ individual. În cazul în care acest lucru nu este posibil valoarea justă minus costurile de vânzare se determină pentru un grup de active.

**16.** Grupurile de active trebuie identificate în mod consecvent, de la o perioadă de gestiune la alta, pentru același activ sau aceleași tipuri de active, cu excepția cazurilor în care este justificată o modificare.

**17.** Dacă entitatea decide că, spre deosebire de perioadele anterioare, un activ aparține unui alt grup de active sau constată că tipurile de active ce sînt componente ale unui grup de active au fost modificate, pct.47 al prezentului standard cere dezvăluirea informațiilor cu privire la motivele modificării și modalitatea precedentă și prezentă de combinare a activelor în cadrul unui grup de active.

**18.** Valoarea justă minus costurile de vânzare trebuie estimată pentru cel mai mic grup de active identificabil care corespunde următoarelor cerințe:

1) include activul pentru care se indică deprecierea; și

2) permite determinarea valorii juste minus costurile de vânzare a grupului de active.

**19.** Valoarea justă minus costurile de vânzare se determină în baza contractelor de vânzare, informațiilor de pe piața activă și/sau altor informații credibile.

**20.** Valoarea justă minus costurile de vânzare se determină, de regulă, în baza unui contract de vânzare și reprezintă suma care poate fi obținută din comercializarea unui activ sau grup de active în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, informate și independente, diminuată cu costurile de vânzare.

**21.** Valoarea justă minus costurile de vânzare se determină în baza informațiilor de pe o piață activă în cazul în care nu există contracte de vânzare. Această valoare reprezintă prețul de piață al activului diminuat cu costurile de vânzare. Prețul de piață adecvat este, de regulă, prețul curent oferit la licitație. Când prețurile curente de licitație nu sînt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții poate servi pentru estimarea valorii juste minus costurile de vânzare (cu condiția că nu s-a înregistrat nici o modificare semnificativă a mediului economic între data tranzacției și data estimării).

**22.** Valoarea justă minus costurile de vânzare se determină în baza altor informații credibile în cazul în care nu există contracte de vânzare sau piață activă. Această valoare reprezintă suma pe care entitatea ar putea să o obțină, la data raportării, din vânzarea activului 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.

### Recunoașterea și evaluarea pierderii din depreciere

23. Pierderea din depreciere se recunoaște în suma în care valoarea contabilă a activului depășește valoarea sa justă minus costurile de vânzare. ~~Pierderile din depreciere se reflectă într-un cont separat și se contabilizează în funcție de a pierderii din depreciere este condiționat de metoda evaluării ulterioare a activelor imobilizate~~ aplicată de entitate.

24. Pierderea din deprecierea unui activ evaluat la valoarea contabilă (la cost) se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și ~~ea pierderilor din depreciere ecorectare (diminuare) a valorii activului depreciat.~~

~~Conform politicilor contabile ale entității, corectarea valorii activelor depreciate poate fi înregistrată ea:~~

~~1) acumulare a pierderilor din depreciere la un cont separat (după analogie cu amortizarea acumulată a imobilizărilor); sau~~

~~2) diminuare a costului de intrare a activului sau costului corectat, care substituie costul de intrare.~~

*Exemplul 3.* O entitate deține un activ al cărui cost de intrare constituie 60000 lei, iar suma amortizării acumulate la 31.12.201X este de 20000 lei. În conformitate cu politicile contabile ale entității, evaluarea ulterioară a activului se efectuează la valoarea contabilă, iar pierderile din depreciere se contabilizează la un cont separat. La data raportării valoarea justă minus costurile de vânzare a activului este egală cu 30000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaște la 31.12.201X pierderea din depreciere în sumă de 10000 lei [(60000 lei – 20000 lei) – 30000 lei] care se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și pierderilor din depreciere.

25. Pierderea din deprecierea unui activ contabilizat la valoarea reevaluată se recunoaște ca diminuare a ~~eventualului ecart~~ (surplusului) ~~dine~~ reevaluare a activului și majorare a pierderilor din depreciere ~~ea ecorectare a valorii activului depreciat~~. Orice sumă a depășirii pierderii din depreciere asupra ~~ecartului surplusului~~ ~~dine~~ reevaluare a aceluiași activ, precum și suma integrală a pierderii din depreciere în cazul în care ~~ecartul surplusul~~ ~~dine~~ reevaluare nu există, se recunoaște ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și ea pierderilor din depreciere ~~ecorectare a valorii activului depreciat~~.

*Exemplul 4.* O entitate deține un activ evaluat conform politicilor contabile, la valoarea reevaluată, pierderile din depreciere fiind contabilizate la un cont separat. Valoarea contabilă a activului la 31.12.201X constituie 18000 lei, valoarea justă minus costurile de vânzare – 15000 lei. ~~Ecartul~~ Surplusul din reevaluarea acestui activ este egal:

varianta I – 4000 lei;

varianta II – zero;

varianta III – 2000 lei.

În baza datelor din exemplu, pierderea din deprecierea activului la 31.12.201X constituie 3000 lei (18000 lei – 15000 lei) care se contabilizează în felul următor:

*varianta I:* ca diminuare a ~~ecartului surplusului~~ din reevaluare a activului și majorare a pierderilor din depreciere;

*varianta II:* ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din depreciere;

*varianta III:* o parte a pierderii din depreciere în sumă de 2000 lei – ca diminuare a ~~ecartului surplusului~~ din reevaluare a activului și majorare a pierderilor din depreciere, restul pierderii din depreciere în sumă de 1000 lei (3000 lei – 2000 lei) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din depreciere.

26. Suma pierderii din deprecierea unui grup de active se repartizează pentru a reduce valoarea contabilă a activelor din grup în următoarea ordine:

1) prin reducerea valorii contabile a fondului comercial, în cazul în care acesta există;

2) prin repartizarea sumei rămase a pierderii din depreciere între celelalte active ale grupului proporțional cu valoarea lor contabilă.

*Exemplul 5.* O entitate la 31.12.201X dispune de un grup de active cu valoarea contabilă totală de 110000 lei, inclusiv: activul “A” – 60000 lei, activul “B” – 40000 lei, fondul comercial –

10000 lei. La data raportării valoarea justă minus costurile de vânzare a grupului de active constituie 80000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaște la 31.12.201X o pierdere din depreciere în suma de 30000 lei (110000 lei – 80000 lei). În primul rând valoarea contabilă a fondului comercial din componența grupului se reduce la zero, apoi restul pierderii din depreciere în sumă de 20000 lei (30000 lei – 10000 lei) se repartizează între activele “A” și “B” în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

**Repartizarea pierderii din depreciere între activele grupului**

(în lei)

Componentele grupului de active	Valoarea contabilă pînă la depreciere	Pierdere din depreciere	Valoarea contabilă după depreciere
Fondul comercial	10000	(10000)	–
Activul “A”	60000	(12000)	48000
Activul “B”	40000	(8000)	32000
<b>Total pe grup</b>	<b>110000</b>	<b>(30000)</b>	<b>80000</b>

**27.** Valoarea contabilă a oricărui activ (grup de active) după repartizarea și recunoașterea pierderii din depreciere nu trebuie să fie redusă sub cea mai mare sumă dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și zero. Suma pierderii din depreciere care în caz contrar ar fi fost alocată activului, trebuie să fie alocată în mod proporțional celorlalte active ale grupului.

**28.** În cazul în care suma estimată a unei pierderi din depreciere este mai mare decît valoarea contabilă a activului (grupului de active), se înregistrează o datorie numai dacă această recunoaștere este impusă de prevederile altui standard de contabilitate.

**Exemplul 6.** O entitate dispune de un activ (carieră de nisip), a cărui valoare contabilă constituie 100000 lei. La determinarea costului de intrare a acestui activ nu a fost estimată suma cheltuielilor de restabilire a mediului. Entitatea a luat decizia privind abandonarea activului, totodată în conformitate cu modificările legislației în vigoare fiind obligată să asigure restabilirea mediului. La testarea gradului de depreciere a activului s-au estimat cheltuielile de restabilire în sumă de 90000 lei. În conformitate cu politicile contabile ale entității, pierderile din depreciere se contabilizează la un cont separat.

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaște pierderea din depreciere a activului egală cu 190000 lei (100000 lei + 90000 lei) ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și:

- pierderilor din depreciere în sumă de 100000 lei;
- datoriilor (provizioanelor) în sumă de 90000 lei conform SNC “Capital propriu și datorii”.

**29.** După recunoașterea pierderii din deprecierea unui activ amortizabil, amortizarea aferentă activului trebuie ajustată și calculată în perioadele viitoare în baza valorii contabile corectate (diminuate) a activului.

**Exemplul 7.** O entitate la 31.12.201X dispune de un activ cu valoarea contabilă de 40000 lei și durata de utilizare rămasă de 4 ani. Valoarea reziduală este estimată în sumă de 3000 lei, amortizarea se calculează prin metoda liniară. La data raportării entitatea a recunoscut pierderea din deprecierea activului în sumă de 5000 lei.

În baza datelor din exemplu, după recunoașterea pierderii din depreciere valoarea amortizabilă a activului este de 32000 lei (40000 lei – 5000 lei – 3000 lei). În perioadele următoare anului 201X entitatea calculează anual amortizarea activului în sumă de 8000 lei (32000 lei : 4 ani).

**Reluarea pierderii din depreciere**

### ***Cerințele generale aferente activului individual și/sau grupului de active***

**30.** Entitatea, trebuie să estimeze la fiecare dată de raportare, dacă există sau nu indici ce arată că pierderea din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ (grup de active) nu mai există sau s-a diminuat. În funcție de sursa de informații se deosebesc indici interni și externi privind dispariția sau diminuarea pierderii din depreciere.

**31.** Indicii externi includ:

1) creșterea semnificativă a valorii de piață a activului în perioada de gestiune.

**Exemplul 8.** *O entitate dispune de un activ pentru care a recunoscut anterior o pierdere din depreciere. În perioada de gestiune prețurile de piață pentru active analogice au crescut semnificativ și sînt în continuă creștere.*

În situația din exemplu, creșterea prețurilor de piață este un indice că activul nu mai trebuie să fie depreciat și entitatea trebuie să estimeze valoarea lui justă minus costurile de vânzare.

2) modificări semnificative în perioada de gestiune cu efect favorabil asupra entității sau probabilitatea producerii unor astfel de modificări în viitorul apropiat în mediul tehnologic, economic, juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este destinat activul.

**Exemplul 9.** *O entitate folosește în procesul de producere echipamentul tehnologic depreciat anterior. În perioada de gestiune entitatea și-a schimbat sortimentul produselor prin retragerea unor produse care nu se bucură de cerere suficientă pe piața de desfacere și prin introducerea în fabricație a unui produs nou pentru care există o cerere semnificativ mai mare.*

În situația din exemplu, valoarea justă minus costurile de vânzare a echipamentului tehnologic poate deveni mai mare.

3) alți indici stabiliți de entitate.

**32.** Indicii interni includ:

1) modificări semnificative în perioada de gestiune cu efect favorabil asupra entității, sau probabilitatea producerii unor astfel de modificări în viitorul apropiat, în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se așteaptă să fie utilizat. Aceste modificări includ costurile suportate în perioada de gestiune pentru a îmbunătăți și a majora performanța activului sau pentru a restructura activitatea în care activul este utilizat.

**Exemplul 10.** *O entitate dispune de un activ depreciat anterior pentru care la sfîrșitul perioadei de gestiune se recalculează valoarea justă minus costurile de vânzare deoarece:*

- *s-au schimbat estimările entității în privința duratei de utilizare a activului (durata a fost majorată);*

- *a crescut performanța (productivitatea) activului în urma investițiilor efectuate (reconstruirilor, modernizărilor etc.);*

- *s-au micșorat considerabil costurile indirecte de producție în urma introducerii regimului de economie din inițiativa conducerii noi.*

Condițiile expuse în exemplu indică la majorarea valorii juste minus costurile de vânzare a activului depreciat anterior.

2) performanța economică a activului conform raportărilor interne este sau va fi mai bună decît s-a prevăzut inițial.

**Exemplul 11.** *În perioada de gestiune o entitate a implementat dispozitive moderne de măsurare și proceduri noi de informare. Indicațiile acestor dispozitive și datele obținute prin aplicarea procedurilor noi de informare confirmă faptul că performanța activului depreciat este superioară celei estimate anterior.*

Un astfel de indice condiționează necesitatea recalculării valorii juste minus costurile de vânzare a activului.

3) alți indici stabiliți de entitate.

**33.** Dacă există vreun indice similar celor menționați în pct.31 și 32 din prezentul standard, entitatea trebuie să estimeze valoarea justă minus costurile de vânzare a activului depreciat anterior.

**34.** Pierderea din depreciere recunoscută în perioadele de gestiune anterioare pentru un activ trebuie reluată numai dacă după recunoașterea ultimei pierderi din depreciere s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea justă minus costurile de vânzare a activului. Într-o

astfel de situație valoarea contabilă a activului urmează să fie majorată pînă la valoarea sa justă minus costurile de vânzare, cu excepția situației prevăzute la pct.36 din prezentul standard. Această creștere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere și se contabilizează conform cerințelor speciale aferente activului individual, grupului de active sau fondului comercial.

35. Modificările estimărilor utilizate la recunoașterea deprecierii pot cuprinde orice modificare a mărimii elementelor componente a valorii juste sau a costurilor de vânzare.

**Exemplul 12.** *O entitate deține un activ depreciat anterior. În perioada de gestiune s-au produs următoarele modificări: au crescut prețurile de piață pentru activele analogice, s-au efectuat investiții în acest activ ce a majorat valoarea lui justă, au scăzut semnificativ estimările entității privind costurile de vânzare.*

În situația din exemplu, creșterea valorii juste minus costurile de vânzare a activului conduce la reluarea pierderii din depreciere.

### ***Cerințe speciale aferente activului individual, altul decît fondul comercial***

36. Reluarea pierderii din depreciere a unui activ se recunoaște în limita valorii contabile (după deducerea amortizării) care ar fi determinată cu condiția dacă nici o pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în perioadele anterioare.

37. Reluarea pierderii din depreciere se înregistrează în funcție de metoda evaluării ulterioare a activelor aplicată de entitate.

38. Reluarea pierderii din depreciere pentru un activ evaluat la valoarea contabilă (la cost) se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere ~~corectare a valorii activului~~ și ea majorare a veniturilor curente.

~~Conform politicilor contabile ale entității, corectarea valorii activelor anterior depreciate poate fi înregistrată ca:~~

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

~~2) majorare a costului corectat a activului care substituie costul de intrare.~~

**Exemplul 13.** *O entitate deține un activ (obiect de mijloace fixe) al cărui valoare contabilă la 31.12.201X este de 80000 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 31.12.201X valoarea justă minus costurile de vânzare a activului constituie 70000 lei. În rezultat, se recunoaște o pierdere din depreciere în sumă de 10000 lei (80000 lei – 70000 lei) și în continuare se calculează amortizarea anuală a activului în sumă de 14000 lei (70000 lei : 5 ani).*

*La 31.12.201X+2, cînd valoarea contabilă a activului este de 42000 lei [70000 lei – (70000 lei : 5 ani) × 2 ani], se determină valoarea justă minus costurile de vânzare a activului care este egală cu 52000 lei. Valoarea contabilă care ar fi determinată cu condiția dacă nici o pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută anterior, în acest caz constituie 48000 lei [80000 lei – (80000 lei : 5 ani) × 2 ani].*

În baza datelor din exemplu, la 31.12.201X+2 entitatea recunoaște o reluare a pierderii din depreciere în sumă de 6000 lei (48000 lei – 42000 lei) care se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente.

39. Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ contabilizat la valoarea reevaluată se tratează ca eeart surplus din reevaluare și se contabilizează în conformitate cu ~~IAS 16 “Imobilizări corporale”~~ SNC „Imobilizări necorporale și corporale” sau alt standard relevant. În cazul în care o pierdere din depreciere aferentă aceluiași activ a fost recunoscută anterior ca cheltuieli curente, reluarea acestei pierderi din depreciere trebuie recunoscută ca venituri curente.

**Exemplul 14.** *Utilizînd datele exemplului 13, să presupunem că conform politicilor contabile ale entității, evaluarea ulterioară a activului se efectuează la valoarea reevaluată.*

În baza datelor din exemplu, entitatea la 31.12.201X+2 contabilizează:

- reluarea pierderii din depreciere în sumă de 6000 lei (48000 lei – 42000 lei) – ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente;

- ~~ecartul~~ **surplusul** din reevaluarea activului în sumă de 4000 lei (52000 lei – 48000 lei) – ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a capitalului propriu.

**40.** După reluarea pierderii din depreciere a unui activ amortizabil, amortizarea aferentă acestui activ trebuie ajustată și calculată în perioadele viitoare în baza valorii contabile corectate (majorate) a activului.

**Exemplul 15.** *O entitate deține un activ depreciat anterior, valoarea contabilă a căruia este de 60000 lei, durata de funcționare rămasă – 5 ani, valoarea reziduală fiind egală cu zero. Amortizarea activului se calculează prin metoda liniară. Pentru acest activ se recunoaște reluarea pierderii din depreciere în sumă de 10000 lei.*

În baza datelor din exemplu, după reluarea pierderii din depreciere, entitatea calculează anual amortizarea activului în sumă de 14000 lei [(60000 lei + 10000 lei) : 5 ani].

#### **Cerințe speciale aferente grupului de active**

**41.** Reluarea pierderii din depreciere pentru un grup de active trebuie repartizată între activele grupului, cu excepția fondului comercial, în mod proporțional cu valorile contabile ale activelor respective. Aceste majorări ale valorilor contabile vor fi tratate ca reluări ale pierderilor din depreciere pentru activele individuale recunoscute în conformitate cu pct.36 – 39 din prezentul standard.

**42.** La repartizarea reluării pierderii din depreciere aferente unui grup de active, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie să depășească cea mai mică valoare dintre:

1) valoarea sa justă minus costurile de vânzare; și

2) valoarea sa contabilă (după deducerea amortizării) care ar fi determinată dacă nici o pierdere din depreciere pentru acest activ nu ar fi fost recunoscută anterior.

**Exemplul 16.** *O entitate dispune de un grup depreciat de active, altele decât fondul comercial, informațiile despre care sînt prezentate în tabelul 2.*

Tabelul 2

#### **Informații aferente activelor grupului**

(mii lei)

Componentele grupului de active	Valoarea contabilă	Valoarea contabilă ce ar fi determinată dacă grupul n-ar fi fost depreciat
Activul "A"	15000	20000
Activul "B"	5000	8000
Activul "C"	20000	32000
<b>Total</b>	<b>40000</b>	<b>60000</b>

*Conform politicilor contabile, evaluarea ulterioară a activelor se efectuează la cost. Entitatea examinează posibilitatea reluării pierderii din depreciere pentru acest grup de active în suma totală de 30000 mii lei.*

În baza datelor din exemplu, pentru fiecare activ din grup entitatea determină indicii prezentați în tabelul 3.

Tabelul 3

### Informații privind reluarea pierderii din depreciere aferente activelor grupului

Componentele grupului	Cota activului în valoarea contabilă a grupului, %	Suma reluării pierderii din depreciere aferentă activului, mii lei	Valoarea contabilă majorată cu suma reluării pierderii din depreciere aferentă activului, mii lei	Depășirea asupra valorii contabile ce ar fi fost determinată dacă grupul n-ar fi fost depreciat, mii lei	Suma reluării pierderii din depreciere pentru activ, mii lei
1	2	3	4	5	6 = 3 – 5
Activul "A"	37,5	11250	26250	6250	5000
Activul "B"	12,5	3750	8750	750	3000
Activul "C"	50,0	15000	35000	3000	12000
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>30000</b>	<b>70000</b>	<b>10000</b>	<b>20000</b>

Conform calculelor din tabel, reluarea pierderii din depreciere pentru grupul de active se recunoaște în suma totală de 20000 mii lei și se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente.

#### *Cerințe speciale aferente fondului comercial*

**43.** Valoarea justă a fondului comercial nu poate fi evaluată în mod direct deoarece acesta nu poate fi vândut. În consecință, fondul comercial nu este testat pentru depreciere în mod separat de alte active, el este alocat acelor grupuri de active ale cumpărătorului care, după cum se așteaptă, vor beneficia de o majorare a eficienței rezultată din combinarea de întreprinderi în urma căreia a apărut fondul comercial, indiferent de faptul dacă alte active sau datorii ale entității cumpărate sînt incluse în aceste grupuri de active.

**Exemplul 17.** Entitatea "A" confeționează și comercializează produse cosmetice. Pentru a-și extinde aria de activitate entitatea "A" decide să cumpere entitatea "B", care este unul din principalii concurenți ai ei. Scopul principal al acestei combinări de întreprinderi constă în intenția entității "A" de a prelua clienții entității "B". Entitatea "A" nu intenționează să mențină și să producă în continuare produsele cosmetice ale entității "B".

În situația din exemplu, entitatea "A" urmează să aloce cea mai mare parte a fondului comercial ce rezultă din cumpărarea entității "B" grupurilor sale de active care, după cum se așteaptă, vor beneficia din preluarea clienților entității "B".

**44.** Fondul comercial se testează pentru depreciere prin aplicarea regulilor stabilite în pct.6-22 din prezentul standard. Prin urmare, la fiecare dată de raportare entitatea trebuie să evalueze dacă există sau nu vreun indice al deprecierei fondului comercial. Pe lângă analiza indicilor enumerați în pct.9-10 din prezentul standard, entitatea trebuie să ia în considerare următoarea informație:

1) a avut sau nu, de la data combinării de întreprinderi, entitatea care deține fondul comercial, o performanță mai mică decît s-a preconizat;

2) este sau nu, entitatea care deține fondul comercial, restructurată, deținută pentru vânzare sau abandonată;

3) au fost sau nu recunoscute pierderi din depreciere semnificative, pentru alte active ale entității care deține fondul comercial.

**45.** Dacă există un indice al deprecierei fondului comercial, entitatea va recunoaște și evalua pierderile din depreciere prin aplicarea regulilor stabilite în pct.23-29 din prezentul standard.

**46.** Pierderea din deprecierea fondului comercial nu trebuie reluată într-o perioadă ulterioară.

#### Prezentarea informațiilor

**47.** Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, în situațiile financiare ale entității se prezintă cel puțin următoarele informații privind deprecierea activelor:

1) evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea sau reluarea fiecărei pierderi semnificative din depreciere;

2) informații ce au servit drept bază pentru determinarea valorii juste minus costurile de vânzare a activelor (grupurilor de active) depreciate;

3) 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;

4) soldul pierderilor din depreciere la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

5) sumele pierderilor din depreciere recunoscute sau reluate în cursul perioadei de gestiune.

#### **Prevederi tranzitorii**

**48.** Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

#### **Data intrării în vigoare**

**49.** Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.