

EVALUAREA LA ÎNCHIDERE A IMOBILIZĂRILOR FINANȚATE DIN SUBVENȚII

COSTEL ISTRATE*

Evaluation à la clôture des actifs subventionnés

Résumé

Les subventions reçues par l'entreprise sont présentées soit en produits différés, soit en déduction du coût des actifs ainsi financés. Quand on retient la présentation en produits différés, la réévaluation de telles immobilisations devrait conduire à une augmentation du solde des subventions, sinon le compte de résultat serait moins crédible. D'autre part, à la clôture, il faut parfois faire le test de dépréciation, en comparant la valeur comptable et la valeur recouvrable. Si le bien a fait l'objet d'une subvention, il semblerait raisonnable de prendre en compte une valeur comptable diminuée du solde des subventions trouvée en produits différés.

Mots clés: subventions, investissements, immobilisations, produits différés, valeur nette, réévaluation, dépréciation, valeur recouvrable.

1 Introducere

Contabilizarea subvențiilor pentru investiții este rezolvată de normele contabile românești de o manieră simplă, soluția fiind aplicată cu consecvență începând cu 1994 și până inclusiv în 2006. Mecanismul creat este ușor de aplicat în condiții normale, fiind acceptabil pentru cele mai multe întreprinderi românești. Norma contabilă nu spune, însă, nimic despre modificările ulterioare ale valorii de intrare a bunului finanțat prin subvenție, așa încât căutăm soluția prin interpretarea regulilor generale de care dispunem.

2 Recunoașterea inițială a subvențiilor aferente activelor

Primirea de subvenții pentru investiții (denumite **subvenții aferente activelor** în IAS 20 *Contabilizarea subvențiilor publice și prezentarea informațiilor privind ajutorul de stat* și, începând cu 1.01.2006, chiar în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene - OMFP 1752/2005) reprezintă pentru întreprindere un câștig. Bunurile finanțate prin astfel de subvenții sunt, de multe ori, active imobilizate. Dobândirea acestor bunuri presupune, după punerea lor în funcțiune, consemnarea unei amortizări (în măsura în care bunul respectiv este amortizabil). Înregistrarea amortizării are efecte asupra cheltuielilor exercițiului – ca

* Conferențiar doctor, Catedra de Contabilitate, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași, email: istrat@uaic.ro

eforturi realizate de firmă. Însă efortul real al organizației este mai mic decât suma trecută la amortizări deoarece o parte din valoarea amortizată a fost finanțată printr-o subvenție. Pentru ca rezultatul întreprinderii să fie influențat doar de eforturilor reale ale acesteia, subvenția se va trece eşalonat la venituri – se compensează astfel efectul unei părți din cheltuielă asupra rezultatului. Acest mecanism este valabil în cazul în care la primirea subvenției, valoarea acesteia se înregistrează într-un cont de venituri amânate, iar bunul finanțat apare în activ la costul de achiziție din documentele de cumpărare. Față de acest regim contabil reținut de norma contabilă românească (OMFP 1752/2005), IAS 20 permite și aplicarea unei metode prin care subvenția pentru investiții să se prezinte nu de o manieră separată, în pasiv, ci prin scăderea sumei corespunzătoare din valoarea de intrare a bunului astfel finanțat. Dacă se reține această din urmă variantă, atunci valoarea de amortizat este doar costul suportat efectiv de către întreprindere și amortizarea nu reflectă decât efortul real al acesteia. În orice caz, din punct de vedere al prezentării activelor și datoriilor în bilanț, este preferabilă această din urmă variantă, deoarece evită apariția în pasiv a unui cont de regularizări care nu este nici datorie și nici capital propriu, fiind greu de încadrat în eventualele analize efectuate asupra situațiilor financiare ale întreprinderii respective. Dacă totuși optăm pentru varianta cu venituri amânate, în calculul indicatorilor de analiză putem să considerăm subvenția ca rectificare a imobilizărilor pe care le-a finanțat.

Imobilizările dobândite de întreprindere și pentru care aceasta a beneficiat de o subvenție trebuie supuse tratamentelor contabile obișnuite, reținute pentru celelalte imobilizări. În aceste condiții, dacă se îndeplinesc condițiile pentru efectuarea reevaluării, atunci bunul finanțat prin subvenție va fi și el reevaluat. În urma acestei operațiuni, este foarte probabil ca valoarea de amortizat să sporească, astfel încât să crească și amortizarea corespunzătoare. Un alt efect al reevaluării este că, în urma comparării amortizării trecute pe cheltuieli cu venitul din subvenția pentru investiții, apare că efortul real al întreprinderii pentru dobândirea bunului respectiv este mai mare decât în realitate. În mod normal, cheltuiela netă cu amortizarea (amortizare minus venit din subvenție) ar trebui să crească proporțional cu creșterea valorii mijlocului fix în urma reevaluării. Acest lucru este mai ușor de pus în evidență dacă întreprinderea a optat pentru deducerea subvenției din valoarea de intrare a imobilizării.

Pentru exemplificare, presupunem că întreprinderea primește o subvenție de 10.000 lei cu care finanțează cumpărarea unui echipament al cărui cost se ridică la 30.000 lei. Amortizarea se face liniar pe 8 ani. În primul an de funcționare, situația se poate rezuma astfel:

a) venitul din subvenție se eşalonează		b) subvenția se scade din costul activului	
- achiziția utilajului:		- achiziția utilajului:	
<i>Imobilizări = Furnizori</i>	30.000	<i>Imobilizări = Furnizori</i>	30.000
- primirea subvenției:		- primirea subvenției:	
<i>Banca = Subvenții</i>	10.000	<i>Banca = Subvenții</i>	10.000
		- scăderea subvenției din cost:	
		<i>Subvenții = Imobilizări</i>	10.000
Amortizarea anuală este de $30.000/8 = 3.750$, iar venitul din subvenție de $10.000/8 = 1.250$, așa rezultatul este influențat cu $3.750 - 1.250 = 2.500$ lei, sumă corespunzătoare efortului real al firmei ($20.000 / 8 = 2.500$ lei). În bilanț , bunul apare cu $30.000 - 3.750 = 26.250$ lei, în timp ce în pasiv, la venituri în avans, soldul contului de subvenție este de $10.000 - 1.250 = 8.750$ lei.		Valoarea de amortizat devine $30.000 - 10.000 = 20.000$ lei, iar amortizarea anuală se ridică la $20.000 / 8 = 2.500$ lei, aferentă exact efortului propriu al întreprinderii. În bilanț nu apare decât suma de $20.000 - 2.500 = 17.500$ lei în activ, la imobilizări.	

3 Reevaluarea imobilizării subvenționate

În continuarea exemplului, presupunem că la sfârșitul primului an de utilizare, întreprinderea reevaluează imobilizările corporale, iar pentru bunul finanțat prin subvenție, indicele de prețuri reținut este de 1,3 (indice stabilit având în vedere valoarea justă a bunului și valoarea lui de intrare). Efectele reevaluării se pot prezenta astfel:

a) în varianta cu **eșalonarea venitului din subvenție**, mărimile obținute în urma reevaluării sunt:

- valoarea de intrare trece de la 30.000 lei la $30.000 \times 1,3 = 39.000$ lei;
- amortizarea cumulată trece de la 3.750 la $3.750 \times 1,3 = 4.875$ lei;
- amortizarea anuală ulterioară reevaluării ajunge la $39.000 / 8 = 4.875$ lei;
- venitul din subvenție rămâne la nivelul de 1.250 lei/an.

În aceste condiții, ajungem să prezentăm în contul de profit și pierdere un efort „real” al firmei de $4.875 - 1.250 = 3.625$ lei. Această sumă nu corespunde în nici un fel realității, deoarece efortul concret al firmei este cel mult la nivelul anterior reevaluării, ajustat cu indicele de reevaluare, adică $2.500 \times 1,3 = 3.250$ lei. Pentru a rezolva problema, o soluție este reevaluarea și a subvenției, prin trecerea soldului ei de la 8.750 la $8.750 \times 1,3 = 11.375$ lei, astfel încât venitul anual din subvenție să ajungă la $11.375 / 7 = 1.625$ lei. Prin scăderea acestui venit din cheltuiala reevaluată cu amortizarea, se obține un efort net de $4.875 - 1.625 = 3.250$ lei, adică exact suma la care trebuia să ajungem.

b) în varianta cu **scăderea subvenției din valoarea de intrare**, reevaluarea are ca efect modificarea valorii de înregistrare care trece de la 20.000 lei la $20.000 \times 1,3 = 26.000$ lei; de aici rezultă o amortizare anuală egală cu $26.000 / 8 = 3.250$ lei, sumă aferentă efortului propriu al întreprinderii. În acest caz, rezultă destul de clar că amortizarea nu poate fi mai mare decât 3.250 lei pe an.

În ceea ce privește înregistrările în contabilitate, în cele două variante, avem:

a) varianta cu venitul din subvenție eşalonat	b) varianta cu scăderea subvenției din costul activului
- reevaluarea valorii de înregistrare: $39.000 - 30.000 = 9.000$ lei;	- reevaluarea valorii de înregistrare: $26.000 - 20.000 = 6.000$ lei;
<i>Imobilizări = Rezerve din reevaluare</i> 9.000	<i>Imobilizări = Rezerve din reevaluare</i> 6.000
- ajustarea amortizării cumulate: $4.875 - 3.750 = 1.125$ lei;	- ajustarea amortizării cumulate: $2.500 \times 1,3 - 2.500 = 750$ lei;
<i>Rezerve din reevaluare = Amortizare</i> 1.125	<i>Rezerve din reevaluare = Amortizare</i> 750
- ajustarea subvenției pentru investiții: $11.375 - 8.750 = 2.625$ lei;	
<i>Rezerve din reevaluare = Subvenții</i> 2.625	

După aceste înregistrări, suma rămasă în sold la contul de diferențe din reevaluare este aceeași, indiferent de tratamentul contabil al subvenției pentru investiții:

- în prima variantă: $9.000 - 1.125 - 2.625 = 5.250$ lei;
- în a doua variantă: $6.000 - 750 = 5.250$ lei.

De fapt, reevaluarea subvenției, în prima variantă de înregistrare, poate fi justificată și de argumentul că, în lipsa unei astfel de ajustări, o parte din diferența din reevaluare (aflată în sold la contul 105 *Rezerve din reevaluare*) rămâne la capitaluri proprii, în timp ce ea reprezintă, de fapt, o subvenție; or, IAS 20 interzice în mod explicit lăsarea de subvenții pentru investiții direct la capitaluri proprii. Aceste subvenții trebuie să treacă mai întâi prin contul de profit și pierdere, prin eşalonarea lor pe durata de amortizare a bunului finanțat din subvenția respectivă.

4 Deprecierea activelor subvenționate

Conform IAS 36 *Deprecierea activelor*, dacă apar indicii care să sugereze că un activ sau un grup de active a pierdut din valoare, este necesar să se efectueze un test de depreciere. Acest test constă în compararea valorii nete contabile de la data respectivă cu valoarea recuperabilă, aceasta din urmă stabilindu-se ca maximum dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și valoarea de utilizare. Dacă valoarea recuperabilă este mai mică decât valoarea netă contabilă, atunci diferența este considerată o depreciere și se înregistrează ca atare. Atunci însă când testăm la depreciere un bun pentru care firma a primit o subvenție înregistrată la venituri amânate, valoarea recuperabilă ar trebui comparată nu cu valoarea netă contabilă (obținută prin scăderea din valoarea de înregistrare a amortizării cumulate) ci cu mărimea obținută după scăderea din valoarea de înregistrare atât a amortizării cumulate, cât și a soldului subvenției aferente. Acest raționament se bazează tot pe argumentul că efortul făcut de întreprindere pentru dobândirea bunului nu este la nivelul costului declarat, ci este mai mic tocmai cu subvenția primită.

În completarea exemplului de mai sus, ne imaginăm că, la sfârșitul primului an de utilizare, întreprinderea nu reevaluează bunul, ci face un test de depreciere, pentru care stabilește o valoare recuperabilă egală cu 25.000 lei.

În varianta în care subvenția este recunoscută ca venit amânat, valoarea recuperabilă stabilită mai sus se compară cu valoarea netă contabilă a bunului care se ridică la $30.000 - 3.750 = 26.250$ lei. La prima vedere, din această comparație rezultă o depreciere egală cu $26.250 - 25.000 = 1.250$ lei. Nu ne grăbim să înregistrăm această sumă, pentru că înainte de testul de depreciere, trebuie să luăm în considerare și subvenția care a diminuat semnificativ efortul făcut de întreprindere pentru dobândirea bunului. În aceste condiții, valoarea netă contabilă care se compară cu valoarea recuperabilă este de doar $30.000 - 3.750 - (10.000 - 1.250) = 17.500$ lei, mult mai mică decât valoarea recuperabilă de 25.000 lei. În urma testului de depreciere nu apare astfel nici un fel de pierdere de valoare de înregistrat pe cheltuielile primului exercițiu.

În varianta în care subvenția este dedusă din valoarea de intrare a imobilizării, valoarea netă contabilă este de exact $20.000 - 2.500 = 17.500$ lei, valoarea recuperabilă rămâne la 25.000 lei și din compararea lor rezultă că diferența este favorabilă și nici vorbă de înregistrarea vreunei deprecieri.

5 Concluzii

Evaluarea la închiderea exercițiului a imobilizărilor corporale sau necorporale pentru care întreprinderea a primit subvenții, trebuie să țină seama și de efectul subvenției asupra costului bunului respectiv. Astfel, dacă la închidere, întreprinderea optează pentru reevaluarea acestor imobilizări, diferența netă din reevaluare rămasă în soldul creditor al contului de capitaluri proprii corespunzător trebuie calculată după ce s-a făcut și reevaluarea soldului creditor al subvenției lăsate la venituri amânate. Dacă întreprinderea nu efectuează această actualizare a soldului subvenției, atunci venitul anual din subvenție nu mai compensează corect cheltuiala cu amortizarea imobilizării în cauză. În același timp, la închiderea exercițiului este posibil să se efectueze un test de depreciere – în acest caz, trebuie ca valoarea netă contabilă a activului sau a grupului de active pentru care se face testul trebuie diminuată cu soldul subvenției, înainte de a fi comparată cu valoarea recuperabilă. Astfel, organizarea contabilității în cazul în care firma a beneficiat de subvenții pentru investiții trebuie să aibă în vedere aspecte suplimentare în ceea ce privește procedurile de evaluare reținute. Pentru rezolvarea mai simplă a acestei probleme, considerăm că, în orice situație, soluția cea mai bună de prezentare în bilanț o reprezintă o

adaptare a variantei cu diminuarea scăderea subvenției din valoarea de intrare a bunului: această scădere este bine să se realizeze nu neapărat direct la punerea în funcțiune, ci doar la întocmirea situațiilor financiare anuale, prin considerarea ca rectificări a soldului subvenției (care va apărea în bilanț la imobilizări cu semnul minus) și a venitului din subvenție (care va apărea în contul de profit și pierdere la cheltuieli cu amortizarea, tot cu semnul minus).

Bibliografie

- Feleagă, N., Malciu, L., *Recunoaștere, evaluare și estimare în contabilitatea internațională*, Editura CECCAR, București, 2004.
- Raffournier, B., *Les normes comptables internationales*, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2005.
- Ristea, M., Dumitru, C. G., Lungu, C. I., *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea IAS 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*, Editura CECCAR, București, 2004.
- Ristea, M. și colab., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București, 2005.
- Touron, P., Tondeur, H., *Comptabilité en IFRS*, Edition d'Organisation, Paris, 2004
- ***, *Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS) 2005, incluzând Standardele internaționale de contabilitate (IAS) și interpretări la 1 ianuarie 2005*, IASB, Editura CECCAR, București, 2005.
- ***, *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, în Monitorul Oficial nr. 1080/2005.