

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 13 "CONTABILITATEA ACTIVELOR NEMATERIALE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza proiectului standardului internațional de contabilitate E 50 "Active nemateriale", aprobat de Comitetul S. I. C. în anul 1996.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie descrierea metodicii de contabilizare a activelor nemateriale, determinarea condițiilor de constatare a acestora, a duratei de utilizare, valorii de bilanț și valorii de recuperare, precum și stabilirea modului de calculare a amortizării.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice, care desfășoară activitate de întreprinzător și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora cu sediul atît în republică, cît și peste hotarele ei.

Prezentul standard nu se aplică pentru contabilizarea:

a) cheltuielilor pentru lucrări de cercetări științifice, de experimentare și proiectare (S.N.C.9 "Contabilitatea cheltuielilor pentru cercetări științifice și lucrări de proiectare și experimentare);

b) arendei (S.N.C. 17 "Contabilitatea chiriei);

c) instrumentelor financiare (S.N.C. 32 "Instrumentele financiare");

d) fondului comercial (goodwill-ului) care rezultă din asocierea întreprinderilor (S.N.C.22 "Asocierea întreprinderilor");

e) cheltuielilor anticipate care cuprind cheltuielile apărute într-o perioadă, dar amîinate pentru punerea în concordanță cu veniturile rezultate în cursul unei sau mai multor perioade (plata pentru abonament la ziare, reviste, îndrumare și alte publicații periodice; cheltuielile pentru recultivarea terenurilor, asimilarea noilor feluri de articole, proceselor tehnologice; cheltuielile pentru procurarea poliței de asigurare; plățile de bază pentru arenda bunurilor etc.);

f) drepturilor de prospectare a zăcămintelor minerale, de extracție a resurselor minerale, petrolului, gazelor naturale și altor resurse nerecuperabile. Prezentul standard cuprinde contabilitatea doar a activelor nemateriale, utilizate în cadrul prospecțiunilor geologice și extracției resurselor minerale menționate;

g) plăți regulate pentru licențe și plăților de arendă, efectuate în decursul unui an de gestiune;

h) consecințelor modificării prețurilor în condițiile economiei hiperinflaționiste (S.N.C.29 "Informația financiară în condițiile economiei hiperinflaționiste").

Definiții

4. Noțiunile utilizate în prezentul standard semnifică:

Active nemateriale - active nepecuniare care nu îmbracă formă materială, controlate de întreprindere și utilizate mai mult de un an în activitatea de

producție, comercială și alte activități, precum și în scopuri administrative sau destinate predării în folosință (chiriei) persoanelor juridice și fizice.

Valoarea de intrare - suma mijloacelor bănești achitate sau valoarea venală a altei forme de compensare, acordate la achiziționarea sau crearea activelor nemateriale.

Valoarea de bilanț - suma cu care activele nemateriale sînt evaluate la data întocmirii bilanțului. Aceasta este egală cu valoarea de intrare corectată sau reevaluată diminuată cu suma amortizării acumulate.

Valoarea venală (valoarea cu preț curent) - suma cu care un activ poate fi schimbat în procesul operațiunii comerciale între părțile independente (participanții afacerii).

Valoarea corectată - valoarea activului nematerial determinată după efectuarea cheltuielilor ulterioare aferente sporirii sau restabilirii viitorului avantaj economic (profit).

Valoarea reevaluată - valoarea activului nematerial determinată în urma reevaluării acestuia în baza valorii venale.

Valoarea de recuperare - suma pe care întreprinderea prevede să o recupereze ca urmare a utilizării activului nematerial.

Amortizarea - repartizarea sistematică a valorii activului nematerial în decursul întregii durate de exploatare utilă a acestuia.

Durata de exploatare utilă:

a) perioada de timp în decursul căreia întreprinderea prevede să utilizeze activul nematerial, sau

b) cantitatea de unități de produse (volum de servicii) pe care întreprinderea planifică să le obțină de la utilizarea activului nematerial.

Active nemateriale în curs de execuție - cheltuieli aferente creării activelor nemateriale (invențiilor, diverselor formule, soluțiilor tehnice, elaborărilor de tehnologii noi, mostrelor industriale etc.) de însăși întreprindere în decursul unei perioade mai mare de un an.

Componenta activelor nemateriale

5. Activele nemateriale cuprind:

a) *cheltuielile de organizare* - cheltuieli aferente creării întreprinderii (pregătirea documentelor pentru înregistrare; executarea ștampilelor; taxele de stat; plata serviciilor prestate de consultanți, a acțiunilor de reclamă etc.);

b) *goodwill (fondul comercial)* - depășirea valorii de procurare a întreprinderii în ansamblu asupra valorii de piață a tuturor activelor, dacă acestea ar fi fost procurate separat, diminuată cu suma datoriilor;

c) *brevetele* - drepturi exclusive garantate de stat pe o anumită perioadă, pentru fabricarea unui fel de produse, utilizarea sau vânzarea unui produs specific, de exemplu, drepturile ce rezultă din brevetele care aparțin întreprinderii privind invențiile, noile soiuri de plante etc. ;

d) *emblemele comerciale și mărcile de deservire* - simboluri (denumiri) înregistrate, protejate de stat, cu drept exclusiv de utilizare a lor pentru identificarea mărfurilor, serviciilor unor persoane juridice și fizice de mărfurile și serviciile identice ale altor persoane juridice și fizice;

e) *licențele* - drepturi întocmite juridic pentru practicarea unui anumit gen de activitate.

Pentru proprietatea intelectuală licența este un acord (contract) conform căruia o persoană (licențiar) în anumite condiții (de regulă, pentru un comision) permite altei persoane (licențiat) să folosească drepturile la proprietatea intelectuală;

f) *know-how-urile* – cunoștințe tehnico-științifice, tehnologice, comerciale, financiare, organizatorice, de gestiune, biotehnice și de altă natură, acumulate de întreprindere, care constituie secret comercial și aduc avantaj economic (profit);

g) *copyright* - drepturi de autor garantate de stat pentru publicarea, editarea, vânzarea operelor literare, muzicale, video și de cinema, precum și a altor opere de artă pe întreaga durată prevăzută de legislație;

h) *francizele* - drepturi acordate de o întreprindere (deținător de drepturi) altei persoane juridice sau fizice pentru utilizarea unei anumite formule a produsului sau tehnologii a procesului de producție pentru un comision stabilit;

i) *programele informatice* - set de documentație tehnică și de exploatare, precum și complexul de programe pentru sisteme de prelucrare a informației;

j) *desenele și mostrele industriale* - un nou tip de articol înregistrat, cu funcție de utilitate care acordă deținătorului documentului de protecție dreptul exclusiv de utilizare a articolului;

k) *drepturile de utilizare a activelor materiale pe termen lung*;

l) *drepturile care rezultă din documentele de protecție* care aparțin întreprinderii, pentru invenții, mostre utile, denumirea locurilor de origine a mărfurilor, soiurilor noi de plante și rase de animale, realizări de selecție, drepturi și privilegii de monopol, inclusiv dreptul de rulare a filmelor, dreptul de utilizare și înregistrare a locului de broker procurat, drepturile de marketing, drepturile pentru desene și mostre industriale, alte tipuri de proprietate intelectuală.

6. Faptul existenței activelor nemateriale în formă de proprietate intelectuală (drepturi de folosire a operelor literare, artistice, științifice, a invenției, mostrei utile, descoperirii, desenelor industriale, emblemelor comerciale și mărcilor de deservire, a denumirilor locurilor de origine a mărfurilor, a denumirii de firmă și semnelor comerciale, protecției contra concurenței necorecte) trebuie să fie reflectat, semnat, fixat pe purtătorii materiali (de hârtie, magnetici etc.) de informație. Asemenea purtători pot fi: documentația în care este descrisă tehnologia procesului de producție; documentația de proiectare; desenele cu imaginea mostrelor industriale; programele informatice. Dacă însă programele informatice constituie o parte integrantă a asigurării tehnice a utilajului, conform S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" activul se consideră combinat. Drept exemplu poate servi utilajul tehnologic, verificat cu ajutorul computerului. În acest caz programele informatice pot fi incluse în categoria activelor materiale sau nemateriale în funcție de faptul care din aceste părți este dominantă. Utilajul cu comandă program numerică va constitui un element al activelor materiale și va fi inclus în componența mijloacelor fixe.

7. Nu se consideră active nemateriale:

a) licențele, procurate pe o perioadă de până la un an, și programele informatice, elaborate de întreprindere în decursul unei perioade, copiate pentru vânzare în decursul a mai multe perioade și contabilizate în componența produselor în conformitate cu cerințele S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale";

b) fondul comercial, brevetele, emblemele comerciale și alte active nemateriale incluse în componența proprietății investiționale în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor".

Constatarea activelor nemateriale

8. Activul nematerial se constată ca activ (se contabilizează) în cazul în care:

a) există o certitudine întemeiată că întreprinderea va obține avantaj economic (profit) ca urmare a utilizării activului;

b) valoarea activului poate fi estimată cu un grad înalt de certitudine.

Dacă aceste condiții nu pot fi îndeplinite, consumurile aferente procurării (creării) activului nematerial probabil se constată ca cheltuieli ale perioadei de gestiune. Se admite constatarea unor asemenea consumuri ca cheltuieli anticipate.

9. Certitudinea întemeiată în obținerea viitoarelor avantaje economice din utilizarea activului nematerial este echivalentă cu constatarea acestuia, dacă întreprinderea poate să argumenteze (demonstreze) că acest activ nematerial:

a) va fi utilizat pentru obținerea unui anumit avantaj economic (profit);

b) dispune de suficiente capacități potențiale pentru afluxul viitor de avantaje economice (profit).

De exemplu, la dobândirea drepturilor de franciză valoarea acestora se constată ca activ nematerial, dacă întreprinderea care procură franciza este în stare să argumenteze că:

- franciza va asigura obținerea unui avantaj economic (profit). Drept confirmare poate servi includerea francizei în planul de afaceri;

- drepturile de franciză pot fi utilizate conform destinației (întreprinderea poate să demonstreze acest lucru, bazându-se atât pe experiența proprie, cât și pe caracteristicile tehnico-economice ale francizei similare utilizate în trecut);

- se planifică utilizarea francizei conform destinației (întreprinderea demonstrează acest lucru prin includerea ei în planul de afaceri);

- a procurat sau poate să procure resursele, utilizarea cărora va permite să obțină avantaj economic (profit) din franciză. Datele privind intenția creditorului de a finanța planul de afaceri confirmă accesibilitatea resurselor pentru obținerea avantajului economic (profitului) și posibilitatea utilizării francizei.

Dacă întreprinderea nu poate să demonstreze satisfacerea cel puțin a uneia din condițiile menționate, franciza nu se constată ca activ nematerial.

10. La determinarea posibilității obținerii din activul nematerial a viitoarelor avantaje economice întreprinderea trebuie să fie certă că le va obține. În unele cazuri forma intangibilă (nefizică) a activelor nemateriale poate să complice determinarea avantajelor economice concrete care urmează a fi obținute în viitor. Lipsa unei certitudini suficiente în obținerea avantajului economic în viitor poate condiționa neconstatarea activelor nemateriale.

11. Avantajul economic, care urmează a fi obținut în viitor, poate fi exprimat sub formă de micșorare a descreșterii profitului. De exemplu, utilizarea proprietății intelectuale poate să reducă cheltuielile de producție sau să majoreze venitul viitor.

12. Activul nematerial se constată ca activ în cazul când valoarea lui poate fi determinată cu suficientă certitudine. Aceasta se determină ușor în operațiunile

de cumpărare sau schimb în baza documentelor respective, iar la crearea activelor nemateriale de întreprinderea însăși- în baza cheltuielilor efective ale materialelor consumate, retribuiților de salarii și altor cheltuieli. Dacă este imposibilă determinarea valorii activului nematerial, acesta nu poate fi identificat de alt activ material sau nematerial, utilizat în același fel de activitate, și constatarea lui ca activ nematerial este imposibilă.

Evaluarea inițială a activelor nemateriale

13. Activele nemateriale constatate se estimează la valoarea de intrare care este egală în cazul:

a) cumpărării- cu valoarea de cumpărare plus impozitele, taxele nerecuperabile prevăzute de legislație, cheltuielile directe privind dobândirea drepturilor patrimoniale la activele nemateriale și pregătirea acestora pentru utilizare conform destinației, protecția juridică a activelor în vigoare, achitarea serviciilor de evaluare a activelor nemateriale procurate. Rabaturile comerciale și scontul (înlesnirile) în acest caz se scad din valoarea de cumpărare a activului;

b) apariției din fuziunea întreprinderilor - cu valoarea venală a acestora, determinată în conformitate cu S. N. C. 22 "Asocierea întreprinderilor". Valoarea activului nematerial poate fi măsurată veridic în cazul în care este stipulată distinct în baza "tranzacției mîinii întinse" la determinarea prețului de cumpărare sau în cazul în care valoarea venală a activului poate fi determinată pe piața paralelă activă a activelor de acest tip. În celelalte cazuri determinarea valorii cu o certitudine suficientă este mai dificilă. De exemplu, determinarea valorii activului nematerial prin metoda scontării fluxurilor viitoare de venituri este posibilă cu o certitudine suficientă, dacă activul și viitoarele avantaje economice corespunzătoare pot fi determinate și evidențiate separat de avantajele economice pe care întreprinderea le va obține de la activele dependente (combinate) în același fel de activitate. Dacă este imposibil a determina și a evidenția activul și avantajele economice respective, valoarea unui atare activ după metoda de scontare a veniturilor este egală cu valoarea fondului comercial al firmei, contabilizat în conformitate cu S.N.C. 22 "Asocierea întreprinderilor";

c) creării de întreprinderea însăși- cu costul efectiv care cuprinde valoarea materialelor consumate, consumurile privind retribuirea muncii, contribuțiile pentru asigurările sociale, consumurile indirecte de producție care țin direct de crearea și pregătirea activelor nemateriale spre utilizare (invențiilor, modelelor utile, modelelor și desenelor industriale, altor feluri ale activității de invenții și de autor, soluțiilor tehnice, elaborărilor de tehnologii noi etc.), precum și sumele cheltuielilor de împrumut la capitalizarea acestora (S.N.C. 23 "Cheltuieli privind împrumuturile");

d) primirii sub formă de subvenții de stat și cu titlu gratuit - cu valoarea venală a acestora. Dacă nu există valoarea de piață reală confirmată, valoarea de intrare a activelor nemateriale este determinată de o expertiză independentă sau la valoarea de bilanț, sau în baza documentelor de primire-predare cu suplimentarea cheltuielilor necesare pentru pregătirea acestora spre utilizare. În

categoria activelor nemateriale procurate sub formă de subvenții de stat pot fi incluse drepturile transmise întreprinderii de guvern privind utilizarea aeroportului, radiodifuziunii și televiziunii, licențele de import, cotele și drepturile de acces la alte resurse limitate legislativ;

e) primirii pe calea schimbului - cu valoarea coordonată de părțile independente și determinată în succesiunea stabilită:

- la valoarea venală a activului primit în schimb sau a activului predat pentru schimb corectată cu suma mijloacelor bănești plătite (primite);

- la valoarea de bilanț a activelor nemateriale supuse schimbului, dacă nu există valoarea de piață reală confirmată;

f) arendării pe termen lung - cu valoarea negociată între arendator și arendaș.

Constatarea cheltuielilor

14. Consumurile pentru crearea sau procurarea activului nematerial, constatate inițial ca cheltuială, nu se constată ca activ nematerial în perioada ulterioară. Uneori, la data înregistrării, activul nematerial nu corespunde criteriilor de constatare (paragrafele 9 și 11 ale prezentului standard), iar peste o anumită perioadă pot să se producă modificări esențiale ale condițiilor sau evenimente în urma cărora acest activ corespunde deja criteriilor de constatare. Pot fi, de exemplu, create condiții când întreprinderea va fi deja în stare să controleze consumurile, care pot să genereze avantaje economice (profituri). Dacă asemenea consumuri au fost constatate în rapoartele financiare ale perioadelor trecute ca cheltuieli, corectarea profitului (pierderii) perioadelor precedente nu se efectuează și în perioada de gestiune curentă consumurile nu se constată ca activ nematerial.

Schimbul activelor

15. Întreprinderea poate să procure activul nematerial pe calea schimbului (total sau parțial). Schimb total este considerat schimbul activului nematerial cu unul nematerial sau cu un alt activ, valoarea venală a cărora este identică. Schimb parțial se consideră schimbul activului nematerial cu unul nematerial sau cu un alt activ, valoarea venală a cărora nu este identică. Dacă valoarea venală a activului predat pe calea schimbului este mai mică decât valoarea activului primit, întreprinderea cumpărătoare plătește suplimentar diferența contra mijloace bănești sau cu alte active. În cazul în care valoarea venală a activului nematerial predat este mai mare decât a celui primit pe calea schimbului, întreprinderea cumpărătoare primește diferența contra mijloace bănești sau cu alte active. În cazul schimbului activelor nemateriale cu aceeași destinație are loc schimb de active identice, iar cu destinație diferită - schimb de active neidentice.

16. Atât timp cât operațiunile de schimb al activelor nemateriale nu sînt finalizate, nici veniturile, nici cheltuielile nu se constată. În cazul schimbului identic și neidentic valoarea de bilanț a activului nematerial predat pe calea schimbului se casează, se constată ca cheltuială și concomitent se trece la achitarea (integrală sau parțială) valorii activului procurat. În cazul schimbului identic suma care depășește valoarea de bilanț a activului nematerial predat pe

calea schimbului se trece la micșorarea valorii activului procurat.

Cheltuieli ulterioare

17. În procesul utilizării activului nematerial sînt posibile cheltuieli ulterioare pentru menținerea sau majorarea duratei de exploatare a acestuia. Dacă cheltuielile efectuate conduc la majorarea viitorului avantaj economic (profit) în comparație cu mărimea avantajului determinată la procurarea activului nematerial, astfel de cheltuieli se capitalizează prin reflectarea acestora în valoarea de bilanț. În cazul în care cheltuielile ulterioare nu contribuie la majorarea viitorului avantaj economic (profit), adică sînt efectuate pentru menținerea activului nematerial, acestea se constată ca cheltuieli ale perioadei în care au apărut.

18. În cazul pierderii utilității activului nematerial valoarea de bilanț a acestuia poate să depășească valoarea de recuperare. Dacă un asemenea activ a pierdut utilitatea inițială, întreprinderea va obține mai puține sau în general nu va obține avantaje economice (profit). Deci și valoarea de bilanț a acestui activ, pentru a nu depăși valoarea de recuperare, trebuie să fie diminuată (casată) în mărimea pierderilor de utilitate. Cheltuielile ulterioare pentru restabilirea avantajului economic (profitului) pierdut se capitalizează, adică se trec la majorarea valorii de bilanț a activului nematerial. Însă o astfel de majorare (capitalizare) se efectuează doar în limita valorii de recuperare a activului nematerial, iar suma de depășire se trece la cheltuielile perioadei de gestiune.

Evaluarea precedată de constatarea inițială

19. Există două metode de evaluare a activelor nemateriale pe care le poate aplica întreprinderea după constatarea inițială a acestora: recomandată de prezentul standard și alternativă admisibilă.

Metoda recomandată de prezentul standard

20. După constatarea inițială activul nematerial se contabilizează la valoarea de intrare diminuată cu suma amortizării acumulate. În cazul în care valoarea de bilanț a activului nematerial depășește valoarea de recuperare, aceasta trebuie să fie redusă pînă la valoarea de recuperare a activului.

Metoda alternativă admisibilă

21. După constatarea inițială întreprinderea contabilizează activul nematerial la valoarea reevaluată a acestuia, calculată în baza valorii venale diminuată cu suma amortizării acumulate, dacă o asemenea valoare poate fi determinată cu certitudine. Întreprinderea efectuează reevaluarea activelor nemateriale regulat (cînd crede de cuviință) pentru a nu admite discordanțe mari între valoarea de bilanț și cea venală la data întocmirii bilanțului. Valoarea venală a unui activ nematerial concret este stabilită cu certitudine:

a) la piața activă paralelă, unde se vinde și se cumpără același tip de active nemateriale;

b) în baza acordului (contractului) încheiat între cumpărător și vânzător.

Piața activă paralelă există în cazul în care:

a) activele nemateriale pe piață sînt relativ omogene, adică sînt identice sau pot fi divizate în active parțiale;

b) cantitatea de active nemateriale propuse spre vînzare este suficientă pentru ca cumpărătorii și vînzătorii interesați să poată determina cu certitudine prețurile;

c) prețurile se publică.

22. Piața activă paralelă pentru tipurile de active nemateriale corespunzătoare există în cazul vînzării licențelor, diverselor privilegii, drepturilor de repartizare a cotelor de producție. Totodată, piața paralelă nu există în cazul prezenței unor active nemateriale într-un singur exemplar (embleme comerciale și mărci de deservire, dreptul de editare a unei denumiri concrete de ziar, dreptul la o anumită ediție muzicală sau de cinema, brevete, denumirile firmei etc.). Pentru asemenea active nemateriale se încheie totuși contracte de cumpărare-vînzare, deși prețurile la acestea sînt incomparabile.

23. Pentru obiectele proprietății industriale este legitimă piața-analog la care valoarea elementelor ei se determină în baza analizei comparative a vînzărilor, comparabile numai după unii parametri. Tranzacțiile cu obiectele proprietății industriale au, de obicei, un caracter confidențial și se efectuează în baza sistemului contractual: contractelor înregistrate de cedare a drepturilor, contractelor de licență, moștenirii legale înregistrate.

24. Valoarea venală a activelor nemateriale se determină la data reevaluării, ținînd cont de utilizarea lor curentă. Cînd se prevede ca activul nematerial să fie utilizat conform altei destinații, acesta va fi evaluat ca și alte active utilizate în aceleași scopuri. De exemplu, cînd activele nemateriale supuse evaluării se utilizează în același fel de activitate, dar cu altă destinație (alternativă), evaluarea lor nu poate fi efectuată la valoarea care corespunde destinației de utilizare a acestora.

25. Valoarea venală a proprietății industriale în scopul utilizării ei comerciale se stabilește, luînd ca bază de calcul mărimea avantajului ratat al deținătorului de drepturi din cauza încălcării drepturilor acestuia, mărimea recompensei, cota activului nematerial în capitalul statutar și alți factori.

26. Frecvența reevaluării activelor nemateriale depinde de gradul de modificare a valorii venale a activului reevaluat. Dacă această valoare diferă (deviază) esențial de valoarea de bilanț a activului nematerial, acesta trebuie să fie reevaluat. Reevaluării este supusă valoarea de bilanț a activelor nemateriale. În cazul modificării neînsemnate a valorii venale pe seama influenței factorilor externi reevaluarea activelor nu se efectuează.

27. După reevaluarea activului nematerial suma amortizării calculată la data reevaluării se scade din valoarea reevaluată a acestuia la întocmirea bilanțului.

28. Dacă este supus reevaluării un singur element dintr-un grup de active nemateriale, se reevaluează întregul grup de active omogene, la care se referă acesta. Grupul de active nemateriale omogene este constituit din active omogene prin caracterul și destinația de utilizare în activitatea de bază a întreprinderii. Valoarea fiecărui activ nematerial din grupul reevaluat se determină concomitent - la una și aceeași dată.

29. În cazurile în care este supus reevaluării întregul grup de active

nemateriale, iar valoarea venală a unui oarecare activ din acest grup, care n-a fost reevaluat anterior, este imposibil de determinat cu certitudine, acesta se reflectă la valoarea de intrare diminuată cu suma amortizării acumulate. În acest caz valoarea de bilanț a activului nu trebuie să depășească valoarea de recuperare a acestuia. La valoarea de intrare un asemenea activ va fi evaluat pînă cînd valoarea venală a lui nu va fi determinată cu certitudine. O astfel de situație este posibilă în cazul:

a) utilizării pentru prima dată a metodei alternative de evaluare a activelor nemateriale din grupul dat;

b) constatării activului nematerial care figurează în grupul reevaluat, valoarea căruia nu poate fi determinată cu certitudine.

Dacă în cadrul reevaluării ulterioare a activului nematerial valoarea venală a acestuia poate fi determinată cu certitudine, din acest moment se aplică metoda alternativă admisibilă de evaluare.

30. Sînt posibile cazuri cînd pentru cumpărarea (vînzarea) activului nematerial dat piața paralelă activă încetează să existe. În așa caz valoarea de bilanț a unui asemenea activ se determină la valoarea reevaluată la data ultimei reevaluări diminuată cu suma amortizării acumulate. Valoarea de bilanț în astfel de situație nu trebuie să depășească valoarea de recuperare.

31. Rezultatele reevaluării activului nematerial după constatarea acestuia se reflectă în modul următor:

a) suma ecartului de reevaluare a valorii de bilanț se trece la majorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung";

b) suma reducerii valorii de bilanț se trece la micșorarea capitalului propriu și se reflectă în același post "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Resultatele reevaluării se reflectă separat pentru fiecare activ nematerial. Nu se admite trecerea în cont a reducerii valorii de bilanț a unui activ pe seama ecartului de reevaluare a valorii de bilanț a altui activ.

Durata de exploatare utilă a activelor nemateriale

32. Valoarea activului nematerial (cu excepția cazurilor examinate în paragraful 33 al prezentului standard) trebuie să fie repartizată sistematic pe perioada care nu depășește durata de exploatare utilă sau 20 de ani de la data constatării inițiale a activului. Esența economică a activului nematerial este de așa natură că, odată cu majorarea termenului lui de utilizare, devine mai dificilă determinarea duratei de exploatare utilă. De aceea pentru majoritatea activelor nemateriale este stabilit un termen maxim de amortizare de cel mult 20 de ani. Pronosticarea duratei de exploatare utilă pe o perioadă care depășește douăzeci de ani nu este suficient de certă pentru stabilirea unui termen mai îndelungat de amortizare.

33. Durata de exploatare utilă care depășește douăzeci de ani din data constatării inițiale a activului poate fi stabilită numai în cazul în care activul este subiect al dreptului juridic în curs de peste douăzeci de ani, precum și în cazul în care:

a) activul nematerial face parte integrantă dintr-un activ material concret,

durata de exploatare utilă a căruia depășește douăzeci de ani și acest lucru poate fi constatat cu suficientă exactitate;

b) există o piață paralelă activă pentru tipul dat de active nemateriale, unde se poate constata că durata de exploatare utilă depășește douăzeci de ani.

În cazul lipsei dreptului juridic, precum și al imposibilității îndeplinirii condițiilor prevăzute la pct. a) și b), nu există dovezi că se poate stabili cu certitudine durata de exploatare utilă a activului dat mai mare de douăzeci de ani.

34. În procesul utilizării activelor nemateriale avantajul economic (profitul) întruchipat în acestea se reduce. De aceea valoarea de bilanț a acestora se micșorează treptat cu suma respectivă. Aceasta are loc pe măsura trecerii sistematice a valorii activului nematerial la consumuri sau cheltuieli pe toată durata de exploatare utilă. Exploatarea activului nematerial în cadrul întreprinderii se examinează ca consum al calităților utile întruchipate în activ (capacității de a contribui la producerea unui anumit volum de produse, la prestarea unui anumit volum de servicii). Iar astfel de factori care nu depind de întreprindere, cum sînt învechirea tehnică, modificarea cererii la piață etc. deseori conduc la micșorarea avantajului economic (profitului) așteptat de la activul nematerial. Din această cauză la stabilirea duratei de exploatare utilă a activului este necesar a lua în considerare:

a) durata previzibilă de exploatare a activului în cadrul întreprinderii;

b) învechirea tehnică rezultată din modificarea și îmbunătățirea producției sau din modificarea cererii pieței față de producția fabricată (serviciile prestate) cu aplicarea activului dat;

c) restricțiile juridice sau de alt caracter privind utilizarea activului, legate, de exemplu, de expirarea termenului de arendă;

d) termenul de valabilitate a documentului de protecție (brevetului, certificatului de înregistrare a dreptului de autor).

35. Obiectelor de proprietate intelectuală, inclusiv industrială, le sînt proprii unele particularități. De exemplu, invențiile nesupuse uzurii morale sînt în stare să aducă întreprinderii un avantaj economic (profit) de lungă durată, iar uneori și fără termen. În procesul utilizării emblemelor comerciale, mărcilor de fabrică etc. avantajul economic (profitul) poate nu numai să descrească, dar și să crească. Din această cauză specificul unor asemenea active nemateriale este necesar să se ia în considerare la determinarea duratei de exploatare utilă și a sumei de amortizare. Cu totul altfel se amortizează drepturile de utilizare a obiectelor de proprietate intelectuală, inclusiv industrială. Valoarea acestora se repartizează (casează) în cursul perioadei stabilite de contract (acord) sau alt document similar.

36. Durata de exploatare utilă a activului nematerial este determinată de perioada în cadrul căreia acesta este util întreprinderii. În multe cazuri această durată poate fi stabilită cu certitudine, prin urmare, pot fi determinate exact și sumele decontate la calcularea amortizării. De exemplu, durata de exploatare utilă a licenței procurate pentru executarea unor anumite lucrări sau prestarea de servicii în cursul unei perioade determinate de timp coincide cu perioada de valabilitate a licenței. Durata de exploatare utilă a activului poate să coincidă cu

perioada de protecție juridică a acestuia, de exemplu, în cazul utilizării drepturilor de autor. Acest lucru este posibil, dacă se așteaptă obținerea avantajului economic (profitului) din utilizarea activului pe toată durata de protecție juridică. Această durată este prevăzută de contract (acord).

37. Dacă întreprinderea contează să obțină avantaj economic (profit) din utilizarea activului nematerial în cursul unei perioade mai scurte decât prevede contractul, durata de exploatare utilă a unui asemenea activ corespunde unei perioade mai scurte - perioadei de obținere a avantajului economic (profitului). Din această cauză casarea activului în cauză se admite la expirarea perioadei de timp menționate, adică la obținerea numai a unei părți din avantajul economic (profitul) întruchipat în activ.

38. Dacă durata de exploatare utilă a activului poate fi determinată de perioada obținerii unor rezultate previzibile, această durată va corespunde celei mai scurte perioade în cadrul acestui diapazon. În unele situații poate fi stabilit numai nivelul minim al diapazonului duratei de exploatare utilă a acestui activ. În așa caz asemenea durată corespunde perioadei minime care a fost determinată.

39. Uneori activul nematerial, care constituie subiect al dreptului juridic, este inseparabil de un activ material concret. În aceste cazuri durata de exploatare a activului nematerial este determinată de dreptul întreprinderii de a-l utiliza. De exemplu, dacă termenul licenței pentru dreptul de utilizare a automobilului este mai mic decât perioada în decursul căreia poate să servească automobilul, durata de utilizare a automobilului este egală cu durata indicată în licență. Uneori durata de exploatare a activului nematerial poate fi determinată ținând cont de experiența care confirmă utilizarea acestuia mai mult de douăzeci de ani. De exemplu, licența pentru exploatarea unei întreprinderi în curs de patruzeci de ani poate fi utilizată exclusiv în baza activității unei întreprinderi similare, durata de exploatare a căreia este confirmată de experiență și este egală, de exemplu, cu treizeci de ani. În acest caz durata de exploatare a activului nematerial (licenței) coincide cu durata de utilizare a activului material, fiind egală, de exemplu, cu treizeci de ani.

40. În practica activității întreprinderilor active nemateriale cu o durată de exploatare care depășește douăzeci de ani se întâlnesc rar. În majoritatea cazurilor dreptul juridic de utilizare a activelor nemateriale inseparabile de cele materiale, pe o perioadă de peste douăzeci de ani este acordat de guvernul republicii sau instituțiile guvernamentale.

41. Activul nematerial poate fi concomitent subiect al dreptului juridic și independent, adică separabil de un activ material concret. În acest caz durata de exploatare a activului nematerial poate să depășească douăzeci de ani, dacă acesta este subiect al dreptului juridic și dacă există o piață paralelă activă, care determină această durată. Pe piața paralelă trebuie să existe o omogenitate relativă a activelor nemateriale. Perioada de valabilitate a drepturilor, acordate pe această piață conform contractelor, trebuie să reflecte imaginea despre durata reală de exploatare a activului nematerial. De exemplu, pe piața paralelă activă există o legătură strânsă între valoarea licenței pentru prestarea serviciilor de transport și perioada de valabilitate a dreptului la aceste servicii. Dacă piața fixează prețul în funcție de perioada de utilizare a acestui drept, probabil, perioada de valabilitate a acestui drept reflectă durata de exploatare utilă a activului. Prin

urmare, dacă activul nematerial este subiect al dreptului juridic, iar asemenea drepturi se cumpără și se vînd pe piața paralelă activă pentru activele nemateriale de acest tip, durata de amortizare coincide cu durata de exploatare utilă.

42. Dacă perioada de valabilitate a drepturilor stipulate în contract (acord) se determină în afara pieței paralele active, această perioadă nu constituie un temei pentru stabilirea duratei reale de exploatare utilă a activului. Aceasta se explică prin faptul că perioada de valabilitate a drepturilor este determinată de criterii diferite de cele recunoscute de piața paralelă activă la stabilirea duratei de exploatare utilă. În acest caz durata de amortizare a activului nematerial corespunde celei mai scurte perioade - duratei de exploatare utilă sau douăzeci de ani din data constatării inițiale a activului.

Calcularea amortizării activelor nemateriale

43. Metoda de calculare a amortizării activelor nemateriale, aplicată de întreprindere, trebuie să reflecte schema de obținere a avantajului economic (profitului) din aceste active. Există diferite metode de calculare a amortizării activelor nemateriale: liniară (uniformă), soldului degresiv, în raport cu cantitatea de unități de produse fabricate (volumul de servicii). Metoda liniară prevede calcularea sumelor de amortizare constante pe toată durata de exploatare utilă a activului. Amortizarea calculată prin aplicarea metodei soldului degresiv treptat se diminuează în decursul perioadei de exploatare utilă, iar în cazul calculării amortizării în raport cu cantitatea unităților de produse fabricate (volumul de servicii) mărimea acesteia depinde de volumul unităților de produse fabricate (volumul de servicii). Modul de consum al calităților utile ale activului nematerial determină alegerea unei sau altei metode de calculare a amortizării. Metoda aleasă se aplică consecutiv de la o perioadă de gestiune la alta, dacă nu se așteaptă modificări în schema de obținere a avantajului economic (profitului).

44. Amortizarea calculată în cursul perioadei de gestiune se constată ca consumuri sau cheltuieli în funcție de destinația utilizării activelor nemateriale corespunzătoare. Pentru unele ramuri amortizarea dreptului de utilizare a tehnologiei sau amortizarea altor elemente ale activelor nemateriale, utilizate pentru fabricarea unui fel de produs, prestarea unui fel de serviciu poate fi considerată consumuri (articol de calculație) directe. În cazul în care un activ nematerial sau altul se utilizează pentru producerea activelor materiale (materiilor prime, materialelor, pieselor de schimb, instrumentelor etc. , amortizarea unui asemenea activ nu se consideră ca cheltuială și se include în valoarea acestor active materiale în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale". Amortizarea activului nematerial, utilizat pentru executarea lucrărilor de construcție în regie, se include în cheltuielile aferente executării acestor lucrări care se capitalizează (S.N.C.16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung").

45. Dacă întreprinderea nu poate să determine exact schema (modelul, graficul) de cheltuire a calităților de consum ale activului nematerial, aceasta utilizează metoda liniară (uniformă) de calculare a amortizării.

Revizuirea duratei de exploatare utilă a activelor nemateriale

46. Întreprinderea periodic, după caz, de regulă, la finele anului, precizează durata de exploatare utilă a activului nematerial. Dacă în urma precizării durata previzibilă de utilizare a activului diferă substanțial de cea inițială, ea este revizuită. Această durată poate să se mărească ca urmare a cheltuielilor suplimentare aferente îmbunătățirii stării activului rezultată din modificările tehnologice (de exemplu, perfecționarea tehnologiilor, dreptul de utilizare a cărora este dobândit de întreprindere) sau să se reducă, de exemplu, în cazul scăderii cererii pieței la produsele fabricate cu utilizarea activului nematerial dat în decursul unei perioade îndelungate. În aceste cazuri întreprinderea revizuie durata de utilizare a activului, norma de amortizare pentru perioadele curentă și viitoare cu condiția că durata de exploatare utilă nu depășește maximumul stabilit în paragraful 32 al prezentului standard.

Revizuirea metodei de calculare a amortizării activelor nemateriale

47. În caz de necesitate, de regulă, la finele anului, întreprinderea precizează și metoda de calculare a amortizării. Dacă în cursul utilizării activului nematerial se produc modificări semnificative în schema de cheltuire a calităților de consum ale acestuia metoda de amortizare trebuie revizuită. De exemplu, situația creată la întreprindere poate să predetermine oportunitatea utilizării metodei de calculare a amortizării conform soldului degresiv în locul celei liniare. Sau, invers, dacă calitățile de consum ale activului pot să se manifeste mai târziu, utilizarea repturilor acordate întreprinderii de licență poate fi amânată pe perioada următoare din cauza activizării altor elemente ale planului de afaceri în perioada curentă. Asemenea cazuri servesc drept temei pentru revizuirea metodei de calculare a amortizării și sumelor corespunzătoare de amortizare pe perioadele curentă și viitoare.

Recuperarea valorii de bilanț

48. La finele fiecărei perioade de gestiune în cursul duratei de exploatare utilă a activului nematerial întreprinderea precizează valoarea lui de bilanț. Acest lucru este necesar pentru a determina, dacă valoarea recuperabilă a activului în cauză dat este mai mică decât valoarea de bilanț. Dacă o asemenea reducere s-a produs, valoarea de bilanț trebuie să fie diminuată pînă la valoarea de recuperare a activului nematerial. Suma reducerii se trece la micșorarea capitalului propriu.

49. Necesitatea aducerii valorii de bilanț a activelor nemateriale pînă la valoarea recuperabilă a acestora este condiționată de următoarele circumstanțe. Utilitatea activului poate să se micșoreze, de exemplu, ca consecință a schimbării necesităților consumatorilor de produse(servicii), la fabricarea cărora acesta participă, în urma activității concurenților, în cazul învechirii activelor și altor factori. Multe active nemateriale nu au o utilizare alternativă, de exemplu, licențele și brevetele pentru protecția mostrelor industriale ale produselor întreprinderii, emblemele comerciale, funcțiile cărora se reduc la publicitatea calității și utilității produselor. Din această cauză, dacă s-a produs o reducere

substanțială a calității sau durabilității produselor fabricate de întreprinderea care dispune de embleme comerciale, brevete etc., valoarea acestor embleme, brevete de asemenea se micșorează. Valoarea activului nematerial se diminuează și în cazul în care acesta nu se utilizează o perioadă îndelungată de timp, atît pînă la începutul exploatării, cît și în decursul duratei de utilizare.

50. În procesul activității întreprinderii unele active nemateriale sînt legate reciproc cu alte active nemateriale sau materiale. Din această cauză determinarea valorii de recuperare pe fiecare activ nematerial este dificilă sau imposibilă din motivul că ea lipsește. În acest caz se admite determinarea valorii de recuperare a unui grup de active reciproc legate pentru care există valoarea de recuperare.

Majorarea ulterioară a valorii de recuperare

51. Majorarea ulterioară a valorii de recuperare a activului nematerial se determină prin metoda recomandată de prezentul standard sau metoda alternativă admisibilă.

Metoda recomandată de prezentul standard

52. Dacă valoarea activului nematerial a fost diminuată anterior (paragraful 20 al prezentului standard), majorarea ulterioară se efectuează în cazul în care s-au schimbat circumstanțele ce au cauzat reducerea valorii și în cazul existenței dovezilor că atare circumstanțe nu se vor repeta în viitorul previzibil.

Metoda alternativă admisibilă

53. Majorarea ulterioară a valorii recuperabile a activului conform metodei alternative trebuie să fie reflectată în conformitate cu paragraful 34 al prezentului standard.

54. În conformitate cu S.N.C. 22 "Asocierea întreprinderilor", casarea parțială a fondului comercial nu se compensează în perioadele ulterioare. Dacă la procurarea întreprinderii apare fond comercial, suma de compensare a casării parțiale a acestuia nu prezintă interes pentru utilizatori. Pe de altă parte, nu întotdeauna se poate dovedi și faptul că circumstanțele, care au cauzat casarea parțială (reducerea valorii) a fondului comercial, nu mai există.

55. La recuperarea valorii precedente a activului casat parțial sau integral, valoarea de bilanț a acestuia nu trebuie să depășească valoarea de recuperare.

Ieșirea activelor nemateriale

56. Activul nematerial se casează din bilanțul întreprinderii la ieșirea acestuia sau în cazul în care întreprinderea nu mai planifică să obțină în viitor un avantaj economic (profit) din utilizarea sau vînzarea lui. La ieșirea activelor nemateriale valoarea de bilanț se consideră ca cheltuială, iar valoarea venală - ca venit. Rezultatele din ieșiri se reflectă în Raportul privind rezultatele financiare ca diferență între valoarea venală și valoarea de bilanț a activelor nemateriale.

57. Modul de reflectare a cheltuielilor și veniturilor aferente schimbului activelor nemateriale este expus în paragraful 16 al prezentului standard.

58. Activele nemateriale care nu se utilizează în continuare de întreprindere și sînt destinate vînzării, se evaluează la valoarea cea mai mică dintre valoarea de

bilanț sau valoarea netă de vânzare.

Publicitatea informației

59. Întreprinderea publică în rapoartele financiare modul de contabilizare a activelor nemateriale adoptat, inclusiv pe fiecare grup:

a) principiile evaluării utilizate pentru determinarea valorii de bilanț. Dacă în aceste scopuri au fost utilizate câteva principii, valoarea de bilanț a activelor nemateriale se publică pe fiecare principiu și pe fiecare grup de active;

b) metodele utilizate de calculare a amortizării;

c) duratele de exploatare utilă a activelor nemateriale sau normele de calculare a amortizării;

d) suma de amortizare acumulată la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

e) valoarea de bilanț a activelor create de întreprindere;

f) valoarea de bilanț a activelor nemateriale la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, inclusiv elementele următoare ale mișcării acestora în decursul anului:

- intrări;

- ieșiri;

- majorarea sau diminuarea valorii de bilanț ca urmare a reevaluării activelor nemateriale în conformitate cu paragraful 31 al prezentului standard;

- diminuarea valorii de bilanț în conformitate cu paragraful 48 al prezentului standard;

- valoarea de recuperare în conformitate cu paragraful 52 al prezentului standard;

- amortizarea;

- diferența de curs rezultată din recalcularea indicatorilor rapoartelor financiare întocmite în valută străină de către întreprinderile străine;

- alte mișcări;

g) argumentarea necesară a perioadei de amortizare a activului nematerial, care depășește douăzeci de ani din data constatării inițiale a acestuia;

h) dacă au fost scontate fluxurile previzibile de avantaje economice pînă la valoarea curentă a acestora în cazul determinării valorii de recuperare a activelor nemateriale.

Data intrării standardului în vigoare

60. Prezentul standard intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

