

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 16 "CONTABILITATEA ACTIVELOR MATERIALE PE TERMEN LUNG"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardelor internaționale de contabilitate (S.I.C.) 4 "Contabilitatea uzurii calculate" și 16 "Imobile, clădiri și utilaje", recomandate de Comitetul S.I.C. începând respectiv cu 1 ianuarie 1977 și 1 ianuarie 1995.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie descrierea metodicii de contabilizare a activelor materiale pe termen lung: mijloacelor fixe, activelor materiale în curs (investițiilor capitale la beneficiarul construcției), terenurilor, resurselor naturale. Principalele probleme ale contabilizării activelor materiale pe termen lung sînt determinarea momentului de constatare a acestora, valorii de bilanț și a celei rămase, duratelor de funcționare utilă, modul de calculare a uzurii, metoda de contabilizare a altor diminuări ale valorii de bilanț și a ieșirii activelor.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de antreprenoriat și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale situate atît pe teritoriul Republicii Moldova, cît și peste hotarele ei.

4. Prezentul standard se aplică pentru contabilizarea activelor materiale pe termen lung cu excepția:

- a) resurselor silvice și a altor resurse naturale reproductibile;
- b) drepturilor pentru prospecțiunile și explorarea minereleor, petrolului, gazelor naturale, de posesie asupra resurselor minerale, și a altor resurse similare nereproductibile.

Mijloacele fixe, utilizate în procesul explorării și extracției (exploatării) resurselor naturale, specificate în punctele a și b, intră în sfera de acțiune a prezentului standard.

c) activelor materiale achiziționate la asocierea companiilor și evaluate inițial la valoarea venală chiar și în cazul în care aceasta depășește costul lor;

d) modificării costului activelor materiale ca rezultat al inflației contabilizate în conformitate cu S.N.C. 29 "Informația financiară în condițiile economiei hiperinflaționiste".

5. Întreprinderea poate să examineze activele materiale pe termen lung în conformitate cu prezentul standard sau ca proprietate investițională potrivit S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor".

Definiții

6. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Active materiale pe termen lung - active care îmbracă o formă fizică naturală, au o durată de funcționare utilă mai mare de un an, se utilizează în activitatea întreprinderii sau se află în procesul creării și nu sînt destinate vânzării.

Active materiale pe termen lung uzurabile (epuizabile) - active care au o durată de utilizare (exploatare, extracție) limitată, la care se calculează uzura (epuizarea). Uzura se calculează la mijloacele fixe, iar epuizarea - la resursele naturale.

Active materiale pe termen lung neuzurabile - active care au o durată de utilizare nelimitată sau se află în proces de creare. Acestea cuprind terenurile și activele materiale în curs (investițiile capitale).

Mijloace fixe - active materiale (mijloace de muncă), prețul unitar al cărora depășește plafonul stabilit de legislație, planificate pentru utilizare mai mult de peste un an în activitatea de producție, comercială și în alte activități, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor, sau sînt destinate închirierii sau pentru scopuri administrative.

Active materiale în curs (investiții capitale) - cheltuieli pentru achiziționarea și crearea activelor la beneficiarul construcției în decursul unui proces îndelungat (achiziționarea utilajului care necesită montaj, construcția clădirilor și construcțiilor speciale,

plantarea și cultivarea plantațiilor perene).

Terenuri - un tip special de imobil care are o durată de utilizare nelimitată în desfășurarea activității întreprinderii sau poate fi destinat închirierii.

Resurse naturale - partea naturală a activelor materiale pe termen lung, care are o formă naturală concretă de rezerve de petrol, gaze, piatră, material lemnos etc., extrase (explorate) în cursul unei perioade îndelungate.

Valoarea de intrare (valoarea de procurare sau valoarea istorică) - suma mijloacelor bănești achitate sau a echivalentelor acestora sau valoarea venală sub altă formă de compensare, acordată la achiziționarea sau crearea activelor materiale pe termen lung.

Valoarea de bilanț - suma cu care activele materiale pe termen lung sînt evaluate la data întocmirii bilanțului. La mijloacele fixe și resursele naturale aceasta este egală cu valoarea de intrare, corectată sau reevaluată, diminuată cu uzura (epuizarea) acumulată. Valoarea de bilanț a terenurilor o constituie valoarea de intrare sau reevaluată a acestora, iar valoarea de bilanț a activelor materiale în curs este egală cu suma cheltuielilor efective sau cu valoarea reevaluată.

Valoarea corectată a mijloacelor fixe - valoarea mijloacelor fixe determinată după efectuarea investițiilor capitale ulterioare în cazul ameliorării stării activelor.

Valoarea reevaluată - valoarea activelor materiale determinată ca urmare a reevaluării acestora.

Valoarea venală - suma cu care un activ ar putea fi schimbat în procesul operației comerciale între părțile independente.

Valoarea uzurabilă - valoarea de intrare a obiectului de mijloace fixe sau o altă sumă, care substituie valoarea acestuia în rapoartele financiare, diminuată cu valoarea probabilă rămasă în momentul achiziționării activului.

Valoarea epuizabilă a resurselor naturale - valoarea de intrare sau altă valoare a resurselor naturale diminuată cu valoarea probabilă rămasă.

Valoarea rămasă - suma netă (valoarea bunurilor materiale utilizabile), pe care întreprinderea prevede să o obțină la expirarea duratei de utilizare a activului.

Durata de funcționare utilă se determină conform:

- a) perioadei în decursul căreia întreprinderea prevede utilizarea activului;
- b) cantității de unități de producție, volumului de lucrări, servicii pe care întreprinderea prevede să le obțină din utilizarea obiectului.

Uzura mijloacelor fixe - repartizarea sistematică a valorii uzurabile a mijloacelor fixe în decursul duratei de funcționare utilă.

Epuizarea resurselor naturale - repartizarea proporțională a valorii epuizabile a resurselor naturale în raport cu volumul rezervelor extrase.

Suma (valoarea) de recuperare - suma pe care întreprinderea presupune să o recupereze ca rezultat al utilizării activului, inclusiv valoarea rămasă în cazul ieșirii acestuia.

Constatarea activelor materiale

pe termen lung

7. Unitatea (obiectul) activelor materiale se constată ca activ în cazul în care:

- a) există o certitudine întemeiată că în urma utilizării acestuia întreprinderea va obține un avantaj (profit) economic;
- b) valoarea activului poate fi determinată cu un grad înalt de certitudine.

Dacă aceste două condiții nu pot fi satisfăcute, activul se consideră drept cheltuială a perioadei de gestiune.

8. Activele materiale pe termen lung reprezintă o parte considerabilă din toate activele întreprinderii. De aceea este foarte important, cum aceste active vor fi prezentate în situația financiară a întreprinderii. Întreprinderea trebuie să determine, dacă investițiile capitale efectuate pentru achiziționarea sau crearea unui oarecare obiect reprezintă un activ sau cheltuială. Aceasta poate să influențeze substanțial mărimea rezultatelor activității întreprinderii.

9. Dacă întreprinderea stabilește că obiectul activelor materiale răspunde cerințelor primului criteriu de constatare (paragraful 7, punctul a), este necesară fundamentarea gradului de certitudine privind obținerea avantajului economic viitor

(profitului) în baza datelor existente la momentul constatării inițiale. În cazul existenței unor argumente suficiente privind obținerea avantajului economic din utilizarea activului, întreprinderea garantează că va obține acest avantaj și poate să-l achiziționeze. Dacă întreprinderea nu este sigură că va obține un avantaj economic ca urmare a efectuării operației de achiziționare a activului, o atare operație poate fi anulată fără pierderi considerabile. În acest caz nu există nici un temei de constatare a activului.

10. Condițiile celui de-al doilea criteriu de constatare (paragraful 7, punctul b) sînt satisfăcute, de obicei, ușor în operația de schimb (cumpărare) a activului, în care se determină valoarea de intrare a acestuia. Dacă activul este creat de întreprindere fără atragerea unor terți, valoarea de intrare poate fi măsurată exact prin totalitatea cheltuielilor privind achiziționarea materialelor, forței de muncă, a altor resurse utilizate în construirea, montarea, instalarea lui.

La determinarea unei unități (obiect) a activelor materiale pe termen lung este necesar a lua în considerare particularitățile caracteristice unor tipuri de active și întreprinderi. De exemplu, piesele de schimb intrate împreună cu activul achiziționat se includ în valoarea de intrare a acestuia. Din momentul punerii în funcțiune a unui asemenea activ uzura se calculează, pornind de la valoarea uzurabilă a activului, inclusiv valoarea acestor piese de schimb. La reparația acestui activ valoarea pieselor de schimb cheltuite, care figurează în garnitură, nu se include în consumuri sau cheltuieli. Dacă întreprinderea prevede să utilizeze utilajul de rezervă mai mult de un an, acesta se trece la mijloacele fixe. În acest caz pentru utilajul de rezervă se calculează uzura în cursul perioadei care nu depășește durata de funcționare utilă a activului aferent.

11. Activul achiziționat de întreprindere poate să cuprindă cîteva elemente componente cu diverse durate de funcționare utilă. În acest caz, fiecare element component se contabilizează separat, iar uzura este necesar să fie calculată de asemenea separat. De exemplu, avionul și motoarele acestuia au diferite durate de funcționare utilă, de aceea acestea trebuie să fie contabilizate ca active amortizabile distincte.

12. Întreprinderea poate să achiziționeze activul pentru securitatea și protecția mediului înconjurător din utilizarea căruia nu va obține nemijlocit un avantaj economic. Însă o atare achiziționare este necesară pentru obținerea unui avantaj din activele aferente, de aceea aceasta se constată drept activ. Un atare activ se constată numai în acel grad în care valoarea de bilanț a acestuia și a activelor legate de el nu depășește valoarea lor totală de recuperare luate în ansamblu. De exemplu, întreprinderea din industria chimică este nevoită să perfecționeze noile metode (forme) de transportare și păstrare a produselor chimice în conformitate cu cerințele contemporane privind protecția mediului înconjurător, fabricarea și păstrarea produselor chimice toxice. Aceste perfecționări noi se constată drept active cu condiția că ele se recuperează, deoarece fără ele întreprinderea nu este în stare să producă și să vîndă produsele sale chimice.

Evaluarea inițială a activelor materiale
pe termen lung

13. Obiectul constatat drept activ este evaluat la valoarea de intrare a acestuia.

Valoarea de intrare a obiectului activelor materiale pe termen lung constă din valoarea de cumpărare, inclusiv taxele vamale și taxele pentru import, impozitele pentru obiectele cumpărate, prevăzute de legislație, cheltuielile de aducere a activului achiziționat în starea de lucru pentru utilizarea previzibilă a lui. Rabaturile comerciale și scontul (înlesnirile) la cumpărare se scad la determinarea valorii de cumpărare a activului. Cheltuielile de aducere a activului în stare de lucru, precum și cele aferente achiziționării acestuia cuprind:

- a) cheltuielile pentru pregătirea șantierului de construcție;
- b) cheltuielile de transport și achiziționare;
- c) cheltuielile de montaj, instalare;
- d) cheltuielile de salarizare a specialiștilor, de exemplu, a arhitecților și inginerilor.

14. Dacă achitarea activului este amânată după termenul obișnuit de acordare a creditului, valoarea acestuia la momentul achiziționării este egală cu echivalentul mijloacelor bănești. Diferența dintre această sumă a echivalentului și plățile generale se consideră drept cheltuială aferentă plății dobânzilor pentru credit, dacă aceasta nu se capitalizează în conformitate cu metoda alternativă admisibilă, prevăzută de S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile".

15. La intrare activele materiale pe termen lung se reflectă în contabilitate la valoarea de intrare care este egală pentru:

a) obiectele create la întreprinderea propriu-zisă - cu costul efectiv, inclusiv impozitele prevăzute de legislația în vigoare;

b) clădirile și construcțiile speciale executate după metoda de construcție în antrepriză - cu valoarea contractuală a obiectului, inclusiv impozitele prevăzute de legislația în vigoare;

c) obiectele achiziționate contra plată de la întreprinderi și terțe persoane:

- clădiri și construcții speciale - cu valoarea de cumpărare plus cheltuielile legate de reparație și aducerea acestora în stare de lucru;

- terenuri - cu valoarea de cumpărare plus cheltuielile de achiziționare în conformitate cu prevederile paragrafelor 72-75 ale prezentului standard;

- mașini și utilaje - cu valoarea de cumpărare diminuată cu rabatul acordat, reducerea acordată plus cheltuielile pentru procurarea acestora (asigurarea, taxele vamale, impozitele și taxele, cheltuielile de transport), cheltuielile pentru montare, instalare, experimentare etc.

În valoarea de intrare a mijloacelor fixe achiziționate se includ și dobânzile plătite la împrumuturi sau credite în conformitate cu prevederile S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile";

d) activele achiziționate pe calea schimbului la valoarea negociată de părți, care se determină în mod riguros în succesiunea stabilită:

- valoarea venală a obiectului primit în schimb sau oferit pentru schimb, corectată cu suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora plătite (primite);

- valoarea de bilanț a activelor care urmează să fie schimbate, dacă nu există valoarea de piață real confirmată;

- valoarea contractuală (conform paragrafului 18 al prezentului standard);

e) activele primite cu titlu gratuit, precum și sub formă de subvenții guvernamentale - cu valoarea venală. Dacă nu există o valoare de piață real confirmată, valoarea de intrare este determinată de o expertiză independentă sau la suma stabilită conform datelor din actele de primire-predare, cu suplimentarea în cazurile necesare a cheltuielilor de pregătire a activelor pentru exploatare;

- mijloace fixe rezultate din fuziunea întreprinderilor - cu valoarea venală.

16. Valoarea de intrare a activelor, pe care le deține arendașul în condițiile chiriei finanțate, se determină în baza regulilor prevăzute de S.N.C. 17 "Contabilitatea chiriei".

17. Valoarea de bilanț a activului poate fi diminuată cu suma corespunzătoare a subvențiilor de stat la intrarea acestuia conform cerințelor S.N.C. 20 "Contabilitatea subvențiilor de stat și publicitatea asistenței de stat".

Schimb de active materiale

18. Întreprinderile pot să achiziționeze active materiale pe calea schimbului, adică prin vânzarea pe bază de barter sau contravânzare. Se distinge schimb total și parțial, precum și schimb cu active identice și neidentice. Schimbul se consideră total în cazul în care valoarea venală a activului schimbat este egală cu valoarea venală a activului primit. În cazul în care valoarea venală a activului schimbat este mai mare sau mai mică decât valoarea venală a activului primit, schimbul se consideră parțial. La schimbul parțial al activelor, în tranzacție, întotdeauna participă mijloacele bănești sau echivalentele acestora. Schimbul poate fi efectuat cu obiecte identice (destinate fabricării unuiu și aceluiași tip de produse), de exemplu, strung cu strung, stația service cu stație de același tip, hotel cu hotel sau cu obiecte neidentice - camionul se schimbă cu un strung sau

invers. Sînt posibile cazuri de schimb al unui tip de active cu active de alt tip, de exemplu, obiectul mijloacelor fixe cu investiții, stocuri de mărfuri și materiale etc. În toate cazurile de schimb valoarea de intrare a activului achiziționat și a activului schimbat se estimează la valoarea venală. Dacă valoarea venală a obiectului achiziționat este mai mare (mai mică) decît valoarea venală a obiectului schimbat, schimbul se efectuează, ținînd cont de corecțiile mijloacelor bănești sau ale echivalentelor acestora. Dacă în operațiile de schimb al activelor participă mijloacele bănești sau echivalentele acestora, aceasta demonstrează că obiectele schimbate nu au o valoare venală identică. În acest caz are loc schimbul parțial de active.

19. Activul poate fi achiziționat în schimbul altui activ identic care se utilizează pentru fabricarea aceluiași tip de produse și are aceeași valoare venală ca și cel dat pentru schimb. Obiectul poate, de asemenea, fi vîndut în schimbul cotei acționarilor în activul identic. În ambele cazuri, dacă procesul de achiziționare (vînzare) nu este încheiat, nu se constată nici un fel de venituri sau cheltuieli. Valoarea activului achiziționat în acest caz este valoarea de bilanț a activului schimbat. Valoarea venală a activului primit poate fi o dovadă a pierderii valorii de intrare a activului oferit în schimb. În acest caz, valoarea activului predat se casează parțial, iar valoarea diminuată a acestuia se adaugă la valoarea activului achiziționat.

20. Regulile de constatare a veniturilor și cheltuielilor sînt determinate de caracterul obiectelor schimbate. În cazul schimbului activelor neidentice, se constată și pierderile, și profiturile; în cazul schimbului activelor identice, pierderile se constată, iar profiturile nu se constată.

Dacă în cazul schimbului obiectelor identice și neidentice valoarea venală este mai mică decît valoarea de bilanț a obiectului dat în schimb diferența dintre acestea se consideră ca pierdere și nu se trece la prețul activului primit. Dacă în cazul schimbului obiectelor neidentice valoarea venală este mai mare decît valoarea de bilanț a activului schimbat, diferența se constată ca profit și nu se raportează la valoarea activului primit. În cazul în care la schimbarea activelor identice valoarea venală a obiectului schimbat, coordonată de părți, este mai mare decît valoarea de bilanț a acestuia, profitul nu se constată. Diferența apărută în acest caz se trece la valoarea rămasă a obiectului transmis, diminuînd astfel valoarea de cumpărare a activului achiziționat pe calea schimbului.

Mijloace fixe

Componența mijloacelor fixe

21. În componența mijloacelor fixe sînt incluse obiectele a căror valoare unitară depășește plafonul stabilit de legislație și sînt utilizate mai mult de un an:

clădirile, construcțiile speciale, instalațiile de transmisiune, mașinile și utilajele (instalațiile și echipamentele de forță, de măsurare, reglare și utilaje de laborator, calculatoarele, alte mașini și utilaje, mijloacele de transport, instrumentele, inventarul de producție și de uz casnic, plantațiile perene, cheltuielile capitale privind ameliorarea terenurilor, alte mijloace fixe (cheltuieli capitale pentru mijloacele fixe luate cu chirie, fondurile de bibliotecă etc.).

Obiectele din categoriile "Acoperire cu prelată a cupolei și părților laterale ale cercului", "Agregate bituminoase de topire și cazane pentru bitum", "Instalații de ardere a gazelor", "Instrumente", evidențiate după a cincea categorie a clasificării mijloacelor fixe, se consideră, de asemenea, mijloace fixe.

Investițiile capitale în plantațiile perene și ameliorarea terenurilor sînt incluse în componența mijloacelor fixe anual, pînă la intrarea în perioada de rodire, în suma cheltuielilor aferente suprafețelor date în folosință, indiferent de încheierea întregului complex de lucrări. Investițiile capitale pentru ameliorarea terenurilor formează o categorie separată de mijloace fixe.

Indiferent de valoare mijloacele fixe cuprind mașinile și uneltele agricole, animalele adulte de lucru și cele productive, instrumentele de construcție și mecanizate.

Obiectele se consideră incluse în componența mijloacelor fixe din momentul punerii în

funcțiune a acestora în baza documentelor perfectate în modul cuvenit.

22. Nu se includ în componența mijloacelor fixe și se raportează la investiții sau la stocuri de mărfuri și materiale:

- a) clădirile, construcțiile speciale și alte obiecte pe care întreprinderea nu le utilizează în activitatea sa operațională și sînt destinate pentru scopuri investiționale;
- b) animalele tinere și la îngrășat;
- c) obiectele destinate închirierii.

Investiții capitale ulterioare pentru ameliorarea stării mijloacelor fixe

23. Investițiile capitale ulterioare pentru ameliorarea suplimentară a stării obiectelor mijloacelor fixe în procesul utilizării acestora se trec la majorarea valorii de bilanț a acestora în cazul în care întreprinderea va obține în urma acestor investiții un avantaj economic care îl depășește pe cel evaluat inițial la achiziționare. Dacă în urma efectuării investițiilor capitale ulterioare întreprinderea nu va obține avantaje economice mai mari decît cele evaluate inițial, atare investiții se consideră drept cheltuieli ale perioadei de gestiune, în care au survenit.

24. Ameliorarea stării activelor care mărește avantajul economic (profitul) poate surveni în cazul:

- a) reconstrucției întreprinderii în scopul majorării duratei de funcționare utilă, inclusiv sporirea capacității de producție;
- b) ridicării calității unor părți componente separate subansamblurilor, mijloacelor fixe în scopul îmbunătățirii substanțiale a calității produselor fabricate;
- c) aplicării noilor procese de producție care contribuie la reducerea considerabilă a cheltuielilor activității de bază.

25. Cheltuielile pentru reparația curentă sau exploatarea mijloacelor fixe se efectuează pentru a păstra sau a restabili posibilitatea obținerii de la acestea a avantajelor (profitului) economice viitoare în proporțiile determinate la achiziționare. De exemplu, cheltuielile pentru asistența tehnică și reparațiile curente la clădiri, construcții speciale și utilaje sînt destinate păstrării și nu sporirii avantajelor economice evaluate inițial. De aceea acestea sînt reflectate drept consumuri sau cheltuieli ale perioadei în care au apărut, în conformitate cu S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii".

26. Reparația capitală a mijloacelor fixe se efectuează pentru menținerea acestora în stare de lucru normală sau în scopul măririi duratei de funcționare utilă în comparație cu durată stabilită la constatarea (înregistrarea) inițială. Dacă în urma reparației capitale a obiectului nu crește productivitatea acestuia sau durata de funcționare utilă, cheltuielile pentru aceste reparații se consideră drept consumuri sau cheltuieli ale perioadei, adică se trec la cheltuielile (consumurile) curente. Dacă în urma efectuării reparației capitale durata de exploatare utilă a obiectului se mărește, atunci cheltuielile pentru această reparație se consideră ca investiții capitale (se capitalizează) și se trec la majorarea valorii obiectului reparat.

27. Modul de contabilizare a investițiilor capitale ulterioare, apărute în perioada de exploatare a obiectului mijloacelor fixe depinde de circumstanțele acceptate la evaluarea și constatarea inițială a obiectului respectiv, precum și de faptul dacă aceste investiții sînt recuperabile. De exemplu, în cazul în care valoarea de bilanț a unei unități de mijloace fixe reflectă deja pierderea avantajului economic, investițiile capitale ulterioare pentru restabilirea acestuia, pe care așteaptă să-l obțină, se capitalizează. O atare capitalizare se efectuează numai în limitele care nu depășesc valoarea de recuperare a activului respectiv. Diferența investițiilor capitale ulterioare care depășește suma de recuperare se raportează la cheltuielile perioadei de gestiune.

Același lucru se întîmplă și în cazul în care activul achiziționat necesită efectuarea investițiilor capitale, care sînt necesare pentru aducerea acestuia în stare de lucru. De exemplu, clădirea procurată trebuie reconstruită. Investițiile capitale ulterioare, în urma cărora

crește productivitatea activului se trec, de asemenea, la majorarea valorii acestuia, cu condiția că aceste investiții pot fi recuperate în perioada utilizării viitoare a activului.

28. Subansamblurile de bază, piesele unor obiecte ale mijloacelor fixe pot necesita o schimbare sistematică. De exemplu, este necesar a înlocui de nenumărate ori, în decursul duratei de funcționare a avionului, părțile interioare ale avionului (locurile, bucătăria etc.). Prin urmare, aceste componente sînt contabilizate ca obiecte distincte, deoarece au durate de funcționare utilă, care se deosebesc de duratele obiectului propriu-zis. Astfel, dacă elementul component înlocuit sau reconstruit este constatat drept activ, investițiile capitale realizate pentru substituirea acestuia se contabilizează ca achiziționare a activului, iar elementul înlocuit se casează ca activ scos din funcțiune.

Evaluarea efectuată după constatarea
inițială a activelor

Metoda recomandată de condițiile standardului

29. După constatarea inițială, activul trebuie să fie contabilizat la valoarea de intrare a acestuia, diminuată cu uzura acumulată. De aceea în conformitate cu paragraful 54 al prezentului standard, în perioada de exploatare a obiectului trebuie diminuată permanent valoarea acestuia pînă la valoarea de recuperare.

Dacă activul a pierdut parțial valoarea de intrare, prin urmare și avantajul economic corespunzător, rezultat din calamitățile naturale (furtuni, inundații, incendii etc.) sau avarii, deteriorări, o parte din valoarea de bilanț a acestuia în mărimea pierderii valorilor trebuie să fie trecută la cheltuieli. O atare casare a valorii se efectuează pe fiecare obiect separat.

Metoda alternativă admisibilă

30. Întreprinderea poate să aplice metoda alternativă de evaluare a mijloacelor fixe, potrivit căreia: dacă după constatarea inițială activul a fost evaluat, acesta trebuie să fie contabilizat la valoarea reevaluată, care constituie valoarea venală la data reevaluării diminuată cu suma respectivă a uzurii acumulate. Reevaluarea se efectuează regulat pentru ca valoarea de bilanț să nu difere substanțial de valoarea venală la data întocmirii bilanțului.

Reevaluarea mijloacelor fixe

31. Valoarea venală a mijloacelor fixe este valoarea de piață, ținînd cont de destinația utilizării acestora. Această valoare se determină prin expertiza estimativă efectuată de către specialiști (estimatori) calificați. Dacă la unele obiecte speciale de active materiale sau din cauza vînzării rare a obiectelor, cu excepția cazurilor cînd acestea reprezintă o parte a afacerilor permanente, lipsește valoarea de piață confirmată, evaluarea acestora se efectuează la valoarea de recuperare.

32. Valoarea venală a obiectului mijloacelor fixe se determină, ținînd cont de destinația utilizării acestuia în prezent, adică la data evaluării. Cînd se prevede utilizarea activului conform altor destinații, acesta va fi evaluat, ca și celelalte obiecte utilizate, în aceleași scopuri. De exemplu, nu este legitimă evaluarea clădirii și utilajului întreprinderii la valoarea de consum, dacă terenul pe care se află întreprinderea se evaluează la prețul de piață liber al terenului destinat replanificării pentru un centru comercial.

33. Frecvența reevaluării activelor depinde de gradul modificărilor survenite în valoarea venală a activului respectiv supus reevaluării și se determină autonom de întreprindere. Dacă valoarea venală a obiectului deja reevaluat diferă considerabil de valoarea de bilanț a acestuia (ca rezultat al inflației, modificării bruște a prețurilor la obiectul respectiv pe piață etc.), acesta trebuie să fie supus din nou reevaluării. Obiectele mijloacelor fixe, a căror valoare venală este instabilă și se modifică considerabil, se reevaluează anual, de regulă, la finele anului. Obiectele mijloacelor fixe (clădirile, construcțiile speciale), a căror valoare venală se modifică neînsemnat, sînt supuse reevaluării o dată în trei-cinci ani.

34. Dacă un obiect dintr-o grupă oarecare de active este reevaluat, este necesară reevaluarea întregii grupe de obiecte. Grupă se consideră în cazul dat o totalitate de obiecte omogene prin

conținutul și modul de utilizare în activitatea economică (sau prin componența naturală și materială): clădirile, construcțiile speciale, mașinile și utilajele, instalațiile de transmisie, mijloacele de transport, instrumentele, inventarul de producție, inventarul de uz casnic, animalele de lucru și productive, plantațiile perene etc.

35. La reevaluarea obiectelor, care alcătuiesc o grupă de active, toate obiectele se reevaluează simultan. În caz contrar, sînt inevitabile reevaluarea selectivă a activelor și reflectarea rezultatelor acesteia în rapoartele financiare, ceea ce conduce la trecerea cheltuielilor și valorii lor la date diferite, și, prin urmare, la incomparabilitatea indicatorilor corespunzători.

36. La reevaluarea obiectului mijloacelor fixe este necesar a calcula și suma uzurii acumulate a acestuia la data reevaluării care se determină:

a) prin produsul sumei uzurii obiectului pînă la reevaluare și a coeficientului modificării valorii de bilanț după reevaluarea acestuia. Acest coeficient se calculează prin raportul dintre valoarea de înlocuire (reevaluată) a activului și valoarea de bilanț a acestuia pînă la reevaluare;

b) din valoarea de bilanț a obiectului după reevaluarea acestuia se scade uzura acumulată, calculată după reevaluare, în acest caz uzura este egală cu zero. Această metodă poate fi aplicată pentru grupa "Clădiri".

37. Rezultatele reevaluării obiectului mijloacelor fixe după constatarea acestuia ca activ se reflectă în felul următor:

a) suma majorării valorii de bilanț se trece la majorarea capitalului propriu în postul de bilanț "Diferența din reevaluarea activelor";

b) suma reducerii valorii de bilanț se trece la micșorarea capitalului propriu în postul de bilanț "Diferența din reevaluarea activelor".

Aceste modificări ale valorii de bilanț sînt reflectate pe fiecare activ în parte. Este interzisă compensarea reducerii valorii de bilanț din reevaluarea unui activ pe seama majorării valorii de bilanț a altui activ. Cînd mijloacele fixe și alte active pe termen lung sînt scoase din uz sumele majorării și micșorării valorii de bilanț sînt trecute respectiv la venituri și cheltuieli ale activității de investiții.

38. Impozitul din venit în partea formată din reevaluarea activelor se tratează în conformitate cu S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit".

Durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe

39. Durata de funcționare utilă probabilă a unui obiect sau a unei grupe de active omogene este determinată de întreprindere în mod independent la momentul achiziționării, ținînd cont de experiența de lucru cu asemenea active, starea reală a obiectelor în perioada curentă, necesitatea efectuării reparației și întreținerii activelor, tendințele actuale de dezvoltare în domeniul tehnologiei sau pentru fabricarea noilor produse, sau prestarea noilor servicii. În cazul în care experiența de lucru este joasă, este anevoios a determina durata de funcționare utilă, de aceea ea poate fi calculată exact numai prin expertiză.

40. Durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe uzurabile la întreprindere poate fi mai scurtă decît durata fizică de serviciu. Durata fizică de serviciu este perioada calculată pentru uzura fizică a activului, inclusiv perioada pînă devine inutilizabil. Aceasta depinde de uzura fizică propriu-zisă, determinată de intensitatea (numărul de schimburi), de utilizarea activului sau de programul întreprinderii privind repararea și asistența tehnică a acestuia, precum și de învechirea (uzura) morală a activului.

41. Uzura morală a activelor are loc odată cu schimbarea tehnologiei producției sau perfecționarea acesteia, modificarea cererii pieței la produsele fabricate, serviciile prestate, precum și în urma restricțiilor juridice (termenele finale ale acțiunii contractului de închiriere, brevetelor).

42. Durata de funcționare utilă a activului este determinată de perioada în decursul căreia acesta poate fi util întreprinderii.

Metodica de gestiune a mijloacelor fixe poate să prevadă ieșirea acestora la expirarea sau numai a unei părți a duratei fizice de serviciu, sau după obținerea numai a unei părți a avantajului economic din obiectul corespunzător. O astfel de soluție trebuie să fie argumentată în baza experienței de lucru a întreprinderii cu astfel de active.

Calcularea uzurii mijloacelor fixe

43. Suma uzurii unei unități (a obiectului de inventar) a mijloacelor fixe este determinată după scăderea din valoarea de intrare a obiectului a valorii previzibile rămase care, de regulă, este neînsemnată. Valoarea rămasă se determină la data achiziționării obiectului și ulterior nu se majorează ca urmare a modificării prețurilor. Dacă, însă, întreprinderea aplică metoda alternativă admisibilă de evaluare, valoarea rămasă este revizuită la data reevaluării activului.

44. Dacă activul achiziționat prevede cheltuieli însemnate pentru demontarea, deplasarea sau restabilirea acestuia la sfârșitul termenului de exploatare utilă, astfel de cheltuieli se reflectă ca un tip separat de cheltuieli pe toată durata de funcționare a activului prin crearea rezervei. La ieșirea activului cheltuielile efective sînt trecute la diminuarea rezervei create. Suma cheltuielilor efective care depășește mărimea rezervelor create este trecută la cheltuielile aferente ieșirii activelor pe termen lung, iar rezervele create în plus sînt trecute la veniturile privind ieșirea activelor materiale pe termen lung.

45. Suma uzurii unității (obiectului) mijloacelor fixe este repartizată sistematic pe toată durata de funcționare utilă. Metoda de calculare utilizată trebuie să reflecte modelul, schema, conform căreia întreprinderea obține un avantaj economic din utilizarea activului. De exemplu, dacă întreprinderea intenționează să obțină din activul utilizat un avantaj economic uniform în decursul duratei de utilizare a acestuia, metoda de calculare a uzurii trebuie, de asemenea, să fie uniformă. Dacă însă ea planifică să obțină un avantaj economic mai mare în prima jumătate a duratei de exploatare utilă, iar în a doua jumătate - un avantaj mai mic, atunci și metoda de calculare a uzurii trebuie să corespundă acestei scheme. Uzura calculată a activului în fiecare perioadă de gestiune trebuie să fie constatată drept consumuri și cheltuieli în cazul în care acesta nu se include în valoarea de bilanț a altui activ material pe termen lung.

46. În procesul utilizării activului avantajul economic întrucipat în acesta se reduce, de aceea valoarea de bilanț a activului se micșorează treptat pe măsura calculării uzurii și raportării acesteia la consumuri sau cheltuieli.

47. La calcularea uzurii activului pot fi aplicate diverse metode: metoda casării liniare, proporțional volumului produselor (serviciilor), metoda soldului degresiv, metoda degresivă cu rată descrescătoare. Metoda casării liniare conduce la defalcări uniforme pe toată durata de funcționare utilă a activului. Casarea valorii amortizabile a activului proporțional volumului produselor (serviciilor) prevede trecerea la consumuri și cheltuieli a sumei uzurii în funcție de volumul produselor fabricate (serviciilor). La utilizarea metodei soldului degresiv mărimea uzurii calculate pe toată durata de funcționare utilă a activului se micșorează permanent.

Metoda degresivă cu rată descrescătoare prevede includerea în consumuri și cheltuieli a sumei calculate în baza utilizării presupusă a productivității activelor. Metoda aplicată se alege de întreprindere în mod independent, în baza modelului presupus de obținere a avantajului economic și se utilizează consecutiv de la o perioadă de gestiune la alta, dacă n-au survenit modificări în modelul stabilit anterior.

48. Suma uzurii calculate a activului în perioada de gestiune se consideră, de obicei, drept cheltuială. În caz de necesitate activul amortizabil poate fi utilizat de întreprindere pentru crearea altui activ. În acest caz suma uzurii calculate se include în costul altui activ și în valoarea de bilanț a acestuia. De exemplu, uzura calculată a mijloacelor fixe a întreprinderii industriale poate fi inclusă în cheltuielile de producție a stocurilor de mărfuri și materiale (S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale"). În același mod

uzura calculată a mijloacelor fixe la construcția obiectelor în regie proprie se include în cheltuielile de construcție care se capitalizează. În mod analogic uzura activelor utilizate în scopul dezvoltării producției poate fi inclusă în cheltuielile de executare a lucrărilor de proiectare și experimentare, care se capitalizează în conformitate cu S.N.C. 9 "Contabilitatea cheltuielilor pentru cercetări științifice și lucrări de proiectare și experimentare".

Revizuirea duratei de funcționare utilă a mijloacelor fixe

49. Întreprinderea revizuieste periodic durata de funcționare utilă a obiectului mijloacelor fixe. În cazurile în care durata probabilă de funcționare utilă diferă considerabil de evaluarea anterioară a activului, mărimea uzurii calculate a mijloacelor fixe pe perioadele de gestiune curentă și viitoare trebuie să fie corectată.

50. Uneori determinarea duratei de funcționare utilă a activului este influențată de factorii obiectivi. De exemplu, durata poate fi prelungită ca urmare a realizării investițiilor capitale ulterioare, deoarece se îmbunătățește calitatea activului în comparație cu evaluarea inițială a acestuia sau cu norma de productivitate și, viceversa, aceasta se micșorează ca rezultat al modificărilor tehnologice sau al reducerii cererii pe piață a producției fabricate de activul respectiv. Prin urmare, în aceste cazuri durata de funcționare utilă și normele de calculare a uzurii mijloacelor fixe pe perioadele curentă și viitoare trebuie să fie corectate.

51. Organizarea oportună și calitativă a lucrărilor de reparație și a asistenței tehnico-profilactice a activului contribuie, de asemenea, la mărirea duratei de funcționare utilă a acestuia sau la majorarea valorii rămase. Calcularea uzurii mijloacelor fixe este necesară, ținând cont de factorii menționați.

Revizuirea metodei de calculare a uzurii mijloacelor fixe

52. Întreprinderea poate să reexamineze periodic metoda de calculare a uzurii mijloacelor fixe aplicată. Drept temei pentru aceasta servesc modificările considerabile survenite în modelul presupus de obținere a avantajului economic rezultat din folosirea activului respectiv. De exemplu, întreprinderea la o anumită etapă poate să planifice producția unui volum mai mic sau mai mare de produse cu participarea activului respectiv în raport cu volumul prevăzut de grafic în momentul achiziționării acestuia. Dacă metoda de calculare a uzurii aleasă de întreprindere s-a dovedit a fi greșită, aceasta de asemenea trebuie să fie revizuită. În acest caz suma uzurii, care trebuie să fie calculată pe perioadele curentă și viitoare, trebuie să fie corectată.

Recuperarea valorii de bilanț a mijloacelor fixe

53. În procesul funcționării activul își pierde treptat valoarea sa de intrare. De aceea valoarea de bilanț trebuie să reflecte mărimea pierderilor valorii inițiale. În legătură cu aceasta valoarea de bilanț a obiectului sau a unui grup de obiecte omogene trebuie să fie periodic revizuită. Aceasta este necesar pentru a determina dacă nu s-a redus valoarea recuperabilă a activului sub valoarea de bilanț a acestuia. Dacă acest lucru s-a întâmplat, valoarea de bilanț a activului se micșorează până la valoarea recuperabilă. În acest caz, suma diferenței se trece la micșorarea capitalului propriu.

54. Valoarea de intrare, corectată sau reevaluată, a activelor se recuperează, de regulă, sistematic pe toată durata de funcționare utilă a acestora. Dacă însă avantajul economic care trebuie să fie obținut din utilizarea unui obiect sau a unui grup de obiecte omogene în perioada de utilizare s-a redus, de exemplu, ca urmare a pierderilor suportate de întreprindere, deteriorărilor, defecțiunilor, uzurii tehnice sau a altor factori economici, valoarea recuperabilă poate fi mai mică decât valoarea de bilanț a activului. În acest caz, precum și atunci când obiectul mijloacelor fixe nu funcționează în decursul unei perioade îndelungate sau până la utilizare, sau în decursul termenului de funcționare utilă, este necesară casarea parțială a valorii de bilanț a acestuia. Valoarea de bilanț casată parțial se trece la cheltuieli.

55. Valoarea recuperabilă a unui activ sau a unui grup de active omogene se determină separat. Suma reducerii valorii de bilanț până la valoarea recuperabilă se determină, de asemenea, separat pentru fiecare activ sau grup de active omogene. Totuși, pot exista circumstanțe în cazul cărora determinarea valorii recuperabile a unui activ separat sau a unui grup de active omogene este imposibilă: de exemplu, în cazul în care și clădirea, și utilajul sînt folosite cu unul și același scop. În acest caz valoarea de bilanț a fiecărui activ interdependent se reduce proporțional volumului de reducere a sumei recuperabile a grupelor de active mai mici la un număr pentru care este posibilă evaluarea valorii recuperabile.

Majorarea ulterioară a sumei de recuperare
a mijloacelor fixe

56. Conform condițiilor standardului majorarea ulterioară a valorii de intrare (reevaluate) a activului în conformitate cu prevederile paragrafului 29 se efectuează în cazurile, cînd circumstanțele și evenimentele activității economice a întreprinderii, care anterior au condus la reducerea valorii activului, încetează să existe. De aceea, dacă există o dovadă convingătoare că noile circumstanțe și evenimente vor exista permanent în viitorul previzibil, are loc majorarea valorii de bilanț cu trecerea schemei de majorare la capitalul propriu.

57. Conform metodei alternative admisibile:

majorarea ulterioară a sumei de recuperare a activelor, prevăzută de metoda alternativă în paragraful 30 al prezentului standard se contabilizează în conformitate cu paragraful 37.

Scoaterea din uz a mijloacelor fixe

58. Obiectul mijloacelor fixe se casează din bilanțul întreprinderii la scoaterea din funcțiune din diverse motive și cînd nu se așteaptă în viitor de la acesta nici un avantaj economic.

59. Rezultatele din scoaterea din uz sau vînzarea mijloacelor fixe se determină ca diferența dintre încasările nete și valoarea de bilanț la momentul scoaterii din uz și se constată ca venit sau cheltuieli în raportul privind rezultatele financiare.

La scoaterea din uz a obiectului de mijloace fixe anterior duratei probabile de funcționare utilă, suma uzurii necalculate se trece la cheltuielile privind scoaterea din uz. Diferența dintre cheltuielile efective și probabile privind scoaterea din uz a obiectelor de mijloace fixe este trecută, de asemenea, la venituri sau cheltuieli.

60. Dacă obiectul de mijloace fixe este schimbat cu un obiect identic avînd aceeași valoare, conform prevederilor paragrafelor 19 și 20 ale prezentului standard valoarea de intrare a obiectului achiziționat este egală cu valoarea de bilanț a activului scos din funcțiune. Ca rezultat, nu se formează nici beneficii, nici pierderi.

61. Dacă obiectul de mijloace fixe a fost evaluat în contabilitate la valoarea reevaluată, atunci la scoaterea din uz a acestuia suma majorării, reflectată anterior ca majorare a capitalului propriu, este trecută la veniturile privind scoaterea din uz a activelor materiale.

Active materiale în curs

62. Prevederile privind contabilizarea activelor materiale în curs sînt aplicate de beneficiarul de lucrări de construcții și montaj. În grupul activelor materiale în curs sînt incluse investițiile capitale pentru:

a) achiziționarea utilajului care necesită montaj și crearea altor active în decursul unui proces îndelungat de construcție a clădirilor, construcțiilor speciale (drumurilor, podurilor, fîntînilor, digurilor etc.), utilajului și altor obiecte ce nu necesită montaj pînă la punerea lor în funcțiune plantarea și cultivarea plantațiilor perene;

b) investițiile capitale ulterioare, conform paragrafelor 23-26 ale standardului prezent (cheltuieli pentru reconstrucția întreprinderii, sporirea capacităților de producție, îmbunătățirea calității subansamblurilor, mecanismelor utilajului în funcțiune). Cheltuielile care contribuie la obținerea beneficiului numai în decursul unei perioade de gestiune, sînt trecute la cheltuielile acestei perioade. Cheltuielile privind achiziționarea mijloacelor fixe care nu necesită montaj puse în funcțiune în momentul procurării terenurilor, precum și cheltuielile de formare a turmei de bază, nu se

inclus în categoria activelor materiale în curs.

63. Achiziționarea utilajului care nu necesită montaj - strungurile și mașinile ce nu solicită cheltuieli pentru instalarea și fixarea de temelie (transportul auto, calculatoare, instrumente, inventar, mobilă etc.) când acestea sînt puse în funcțiune în momentul procurării, precum și completarea turmei de bază pe seama animalelor tinere proprii cumpărate sau crescute în gospodăria proprie, sînt reflectate nemijlocit în componența mijloacelor fixe.

64. Beneficiarul construcției, în cazul executării lucrărilor prin metoda de regie proprie, contabilizează activele materiale pe fiecare obiect, evidențiind următoarele articole: cheltuielile directe pentru materiale, cheltuielile directe pentru retribuirea muncii, cheltuielile indirecte (cheltuielile de întreținere a mașinilor și mecanismelor de construcție), cheltuielile de regie și alte cheltuieli etc., dacă acestea sînt legate nemijlocit de crearea activului.

65. Cheltuielile de administrație și alte cheltuieli de regie generale nu sînt incluse în componența valorii de intrare a activelor, dacă nu sînt legate nemijlocit de achiziționarea sau aducerea acestora în stare de lucru. În mod analog cheltuielile de lansare sau pregătire a activului pentru lucru nu constituie o parte a valorii de intrare a activului, dacă acestea nu sînt condiționate de aducerea activului în stare de lucru. Pierderile, survenite în activitatea de bază ca rezultat al însușirii planificate a capacității de producție, se constată drept cheltuieli.

66. Valoarea de intrare a activului creat de întreprindere este determinată în baza acelorași principii ca și în cazul achiziționării acestuia de la terți. Dacă însă întreprinderea creează active pentru vânzare în cursul activității economice normale, valoarea acestora se determină în conformitate cu prevederile S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale", deoarece acestea sînt clasificate ca produse finite. Din această cauză orice beneficii interne ale întreprinderii se exclud la determinarea cheltuielilor care alcătuiesc valoarea de intrare a acestor active. În același mod cheltuielile generate de nivelul foarte înalt al reziduurilor de materiale, precum și cheltuielile supranormative pentru retribuirea forței de muncă și a altor mijloace la crearea activului de către întreprindere, nu se includ în costul acestuia.

67. În cazul executării lucrărilor de construcții-montaj prin metoda în antrepriză, beneficiarul construcției reflectă sumele avansurilor pe termen lung, plătite antreprenorului, în componența altor active financiare pe termen lung.

68. La cheltuielile întreprinderii sînt trecute cheltuielile care nu majorează valoarea mijloacelor fixe:

- cheltuielile pentru pregătirea cadrelor la întreprinderea pusă din nou în funcțiune;
- cheltuielile pentru prospecțiuni, lucrări de explorare și alte lucrări legate de construcția obiectului;
- cheltuielile transferate pentru construcții cu titlu de participație;
- cheltuielile pentru conservarea construcției autorizată în modul stabilit;
- cheltuielile pentru obiectele în curs de execuție și transmise cu titlu gratuit;
- cheltuielile pentru demolarea, demontarea și protecția construcției suspendate;
- alte cheltuieli prevăzute de devizele centralizatoare ale construcției.

69. Indiferent de modul de executare a lucrărilor de construcții-montaj beneficiarul construcției reflectă în compartimentul rezultatelor din activitatea de investiții:

a) beneficiile (amenzile, penalitățile, despăgubirile, beneficiul din realizarea către terți a valorilor materiale și serviciilor);

b) pierderile din vânzarea către terți a utilajului, valorilor materiale, din anularea creanțelor pe termen lung și scurt, pierderile rezultate din degradarea valorilor materiale și distrugerea clădirilor și construcțiilor speciale nefinisate în urma calamităților naturale, cu excepția sumelor percepute de la persoanele și organizațiile vinovate.

Pierderile din lichidarea mijloacelor fixe pentru care uzura a fost calculată parțial, dar au fost utilizate de beneficiarul construcției la construcția clădirilor și construcțiilor speciale și altor obiecte, se reflectă ca pierderi ale activității de investiții. Beneficiul obținut din scoaterea din uz a obiectelor mijloacelor fixe, utilizate la

construcția clădirilor și construcțiilor speciale, se reflectă ca beneficiu rezultat din activitatea de investiții.

70. Separat de cheltuielile pentru construcția obiectului de bază, se reflectă cheltuielile pentru edificarea construcțiilor speciale și dispozitivelor provizorii, prevăzute și neprevăzute în lista de titluri. Construcțiile speciale provizorii, neprevăzute în lista de titluri construite, se înregistrează în componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată ca active curente. După înregistrarea acestora, se calculează uzura în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale". Construcțiile speciale și dispozitivele prevăzute în lista de titluri construite se includ în componența mijloacelor fixe.

71. Reevaluarea activelor materiale în curs de execuție se efectuează în conformitate cu paragrafele 31 și 33, iar rezultatele reevaluării activelor menționate se reflectă în contabilitate, conform prevederilor paragrafului 37 al prezentului standard.

Terenuri

Constatarea terenurilor

72. Terenurile pot fi utilizate în activitatea economică a întreprinderii în scopuri de producție sau pentru închiriere. Acestea se constată ca active în conformitate cu paragrafele 7-10 ale prezentului standard. Terenul și clădirea reprezintă active distincte. De aceea acestea se contabilizează separat, chiar dacă sînt achiziționate împreună. Pămîntul, de obicei, are o durată de serviciu nelimitată, de aceea uzura pentru el nu se calculează. Clădirile, însă, au o durată de serviciu limitată, care urmează să fie determinată și din această cauză ele sînt active uzurabile. Majorarea valorii pămîntului, pe care este amplasată clădirea, nu influențează asupra determinării valorii amortizabile a clădirii și a duratei de funcționare utilă a acesteia. În cazul achiziționării unui complex de obiecte la un preț unitar (în acord) (de exemplu, a terenului și a clădirii amplasate pe acesta), suma plătită (plata pausală) se repartizează între obiectele cumpărate proporțional valorii venale a fiecărui obiect în parte.

73. Nu sînt tratate ca active separate terenul și clădirea în cazul cînd acestea sînt contabilizate ca proprietate investițională pe termen lung. Amenajarea terenurilor (construirea căilor de acces, a îngrăditurilor etc.), precum și formarea peisajului, construcția străzilor, asphaltarea, pavarea trotuarelor, montarea căilor de comunicații subterane etc. reprezintă o categorie aparte de active uzurabile și, de asemenea, sînt reflectate separat. Din cauza duratei limitate de utilizare a unor atare active, la acestea se calculează uzura.

Separat de valoarea terenurilor sînt reflectate și investițiile capitale în ameliorarea pămînturilor (pentru lucrări de ameliorare, de desecare, irigare etc.).

Evaluarea terenurilor

74. Terenurile se evaluează la valoarea efectivă (istorică), care constituie valoarea de intrare. Evaluarea se efectuează după principiul de utilizare. Dacă terenurile se utilizează conform destinației de achiziționare, acestea se evaluează la valoarea de piață a destinației de utilizare. La utilizarea terenurilor conform altor destinații, acestea se evaluează la valoarea de piață a acestora, care corespunde utilizării previzibile, iar cînd terenurile se prevăd să fie utilizate în scopul vînzării sau la păstrarea în scopul vînzării ulterioare - la valoarea venală.

75. Valoarea de intrare a terenurilor cuprinde valoarea de cumpărare (mijloacele bănești, orice cambii de plătit), comisioanele brokerilor, plata pentru evaluarea terenurilor, alte servicii, impozitele pe proprietate, pe care le plătește cumpărătorul, alte cheltuieli cu caracter de o singură dată (valoarea drenajului, curățirea și nivelarea terenului), cheltuielile pentru demolarea clădirilor inutile. În valoarea terenurilor sînt incluse, de asemenea, cheltuielile de legalizare a drepturilor de proprietate asupra pămîntului, plățile pentru avocați și taxele pentru înregistrare, cheltuielile de verificare a existenței sechestrului, gajului, ipotecii sau a altor restricții legate de proprietate. Valoarea venală a terenurilor este determinată în conformitate cu prevederile paragrafului 31 al prezentului standard.

La cumpărarea pământului pentru construcția unei clădiri noi toate cheltuielile privind executarea lucrărilor terasiere pentru această clădire sînt considerate drept element al valorii acesteia.

Venitul obținut în procesul pregătirii terenului pentru utilizarea planificată (sumele încasate din vînzarea materialelor de construcție și altor materiale) se trece la reducerea valorii terenului.

În unele cazuri cumpărătorul terenului își asumă angajamentul privind plata impozitelor sau gajurilor neachitate de vînzător. În acest caz, la valoarea terenului se adaugă și aceste plăți.

76. Terenurile ocupate de construcții (clădiri, construcții speciale) pot fi recultivate după demolarea acestora. De aceea valoarea acestora nu este inclusă în valoarea construcțiilor edificate. Cheltuielile de recultivare a terenurilor pentru utilizarea lor în producția agricolă sînt trecute la cheltuieli anticipate pe termen lung.

Ulterior cheltuielile de recultivare a terenurilor sînt incluse în componența cheltuielilor perioadei curente, în cota corespunzătoare în decurs de pînă la trei ani.

77. Terenurile achiziționate pentru vînzare sînt trecute la investiții, iar cele deținute de organizațiile de imobil și destinate revînzării sînt incluse în categoria valorilor materiale și mărfurilor.

Dacă întreprinderea deține un teren care figurează în componența investițiilor, impozitele, asigurarile și alte cheltuieli directe aferente acestui teren sînt capitalizate, deoarece venitul din investiții încă nu este obținut, iar cînd un astfel de activ aduce întreprinderii venit în perioada de gestiune (de exemplu, proprietate închiriată), cheltuielile menționate nu sînt posibile capitalizări.

78. Terenurile și alte obiecte pot fi transmise subdiviziunilor interioare în cadrul companiei. În aceste cazuri nu se produc modificări în structura activelor și pasivelor.

Scoaterea din uz a terenurilor

79. Valoarea terenurilor se casează din bilanțul întreprinderii în cazul vînzării sau ca rezultat al altor operații de transmitere. Beneficiul sau pierderile din ieșiri (vînzare) se determină ca diferență dintre suma venitului (încasărilor), valoarea de bilanț a terenului și cheltuielile aferente ieșirii (vînzării). Aceste rezultate financiare sînt reflectate în raportul privind rezultatele financiare, la capitolul ce vizează activitatea de investiții.

Resurse naturale

80. Resursele naturale constituie o parte a activelor materiale pe termen lung. Acestea cuprind zăcămintele de petrol, gaze naturale, piatra de construcție și de var, lemnul de construcție. La extracția (exploatarea) rezervelor naturale acestea devin produse destinate vînzării. Resursele naturale sînt reflectate separat pe fiecare zăcămint, sector. Acestea sînt estimate la valoarea de intrare, care cuprinde valoarea de cumpărare și cheltuielile de achiziționare.

81. Pe măsura valorificării resurselor naturale valoarea de intrare a acestora se diminuează treptat. Această diminuare se numește epuizare.

Epuizare înseamnă repartizarea proporțională a valorii de intrare a resurselor naturale, diminuată cu valoarea rămasă a acestora în raport cu volumul produselor extrase. Pentru calcularea epuizării se aplică metoda de producție, care prevede determinarea sumei de epuizare în funcție de volumul resurselor extrase (exploatate).

Produsele naturale extrase și nerealizate sînt reflectate ca produse finite în componența stocurilor de mărfuri și materiale.

Suma epuizării calculate a resurselor naturale se constată drept cheltuială în anul în care au fost vîndute produsele extrase (exploatate).

82. Uzura mijloacelor fixe (instalațiile de foraj și de pompare, transportoarele și alte utilaje speciale, căile de acces, transportul auto de mărfuri, utilizate pentru extracția minereurilor, se determină în modul următor. Dacă durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe depășește durata probabilă de exploatare (extracție) a zăcămintelor, uzura acestora se calculează, pornind de la durata de exploatare (extracție) a zăcămintelor, cu condiția că, după exploatare acestea, nu vor fi utilizate în alte scopuri. Dacă durata de serviciu a

mijloacelor fixe este mai mică decât durata presupusă de exploatare a resurselor naturale, uzura acestora se calculează conform duratei de serviciu util al mijloacelor fixe. Pornind de la această durată, se calculează uzura mijloacelor fixe, dacă la epuizarea minereurilor acestea pot fi utilizate în alte scopuri.

Publicitate

83. În rapoartele financiare pe fiecare grup și tip de active materiale pe termen lung sînt dezvăluite:

a) principiul de evaluare, utilizat pentru determinarea valorii de bilanț. Dacă în aceste scopuri sînt utilizate cîteva principii, valoarea de bilanț a activelor se dezvăluie pe fiecare principiu și fiecare grup;

b) metodele utilizate de calculare a uzurii;

c) duratele de funcționare utilă sau normele de calculare a uzurii utilizate;

d) valoarea totală de bilanț și uzura acumulată la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune;

e) informațiile privind valoarea de bilanț la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune care reflectă:

- creșterea mijloacelor fixe;

- scoaterea din funcțiune;

- achiziționarea prin asocierea companiilor;

- majorările sau reducerile, rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe în conformitate cu paragrafele 30, 37, 38 și 57 ale prezentului standard;

- diminuarea valorii de bilanț în conformitate cu paragraful 53 al prezentului standard;

- sumele înscrise din nou, în conformitate cu paragraful 54;

- uzura;

- diferența netă de curs valutar, apărută la recalcularea rapoartelor financiare ale companiilor străine;

- alte mișcări.

84. În rapoartele financiare sînt dezvăluite de asemenea:

a) scontarea fluxurilor viitoare ale mijloacelor bănești pînă la valoarea curentă a acestora la determinarea sumei de recuperat a obiectului mijloacelor fixe;

b) existența și volumul restricțiilor drepturilor de proprietate, inclusiv mijloacele fixe transmise cu titlu de datorie garantată;

c) politica de contabilitate în privința cheltuielilor pentru restabilirea obiectelor mijloacelor fixe;

d) volumul investițiilor capitale (activelor materiale în curs inclusiv utilajul, care necesită montaj) la începutul și sfîrșitul anului;

e) suma în angajamentele contractuale privind achiziționarea mijloacelor fixe;

f) epuizarea calculată a resurselor naturale la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune.

85. Întrucît conducerea întreprinderii își alege în mod independent metoda de calculare a uzurii și determină durata de funcționare utilă a activelor, publicitatea acestor informații, ținînd cont de normele de calculare a uzurii, asigură utilizatorii de informații, care le permite să înțeleagă metodele alese de întreprindere, să le compare cu metodele adoptate la alte întreprinderi. Pentru utilizatorii de informații urmează, de asemenea, să fie dezvăluită uzura calculată în cursul anului de gestiune și uzura acumulată la finele perioadei de gestiune.

86. Se dezvăluie, de asemenea, esența și influența modificărilor în devizul de cheltuieli, care au consecințe esențiale în perioada curentă sau se prevede că acestea vor influența substanțial perioadele de gestiune ulterioare, în conformitate cu S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei gestionare, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate". Necesitatea unei asemenea tratări poate să apară în urma modificării următoarelor elemente:

a) valorii rămase;

b) cheltuielilor pentru demontare, demolare, transportare sau restabilire;

c) duratelor de funcționare utilă;

d) metodei de calculare a uzurii.

Dacă obiectele mijloacelor fixe sînt reflectate la valoarea reevaluată, vor fi dezvăluite:

a) baza utilizată pentru reevaluarea activelor;

b) data reevaluării;

c) evaluarea efectuată cu antrenarea unui expert independent;

d) esența (caracteristica) indicilor utilizați la determinarea valorii de recuperare;

e) valoarea de bilanț a fiecărui grup de mijloace fixe care ar fi fost inclusă în rapoartele financiare, dacă activele ar fi fost reflectate la cost cu scăderea uzurii;

f) rezultatul din reevaluare care indică modificările în decursul perioadei de gestiune, precum și oricare restricții privind repartizarea acestui sold între acționari.

87. Pentru utilizatorii de informații este necesar, de asemenea, să se dezvăluie:

a) valoarea de bilanț a activelor care nu funcționează temporar;

b) valoarea de bilanț a activelor la care a fost calculată uzura integral, dar continuă să funcționeze;

c) valoarea de bilanț a mijloacelor fixe, scoase din utilizarea activă și păstrate pentru vânzare.

În cazul în care întreprinderea aplică metoda de evaluare, recomandată de prezentul standard, se indică valoarea venală a mijloacelor fixe, dacă acestea diferă substanțial de valoarea de bilanț.

Data intrării standardului în vigoare

88. Prezentul standard intră în vigoare începînd cu 1 ianuarie 1998.